

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

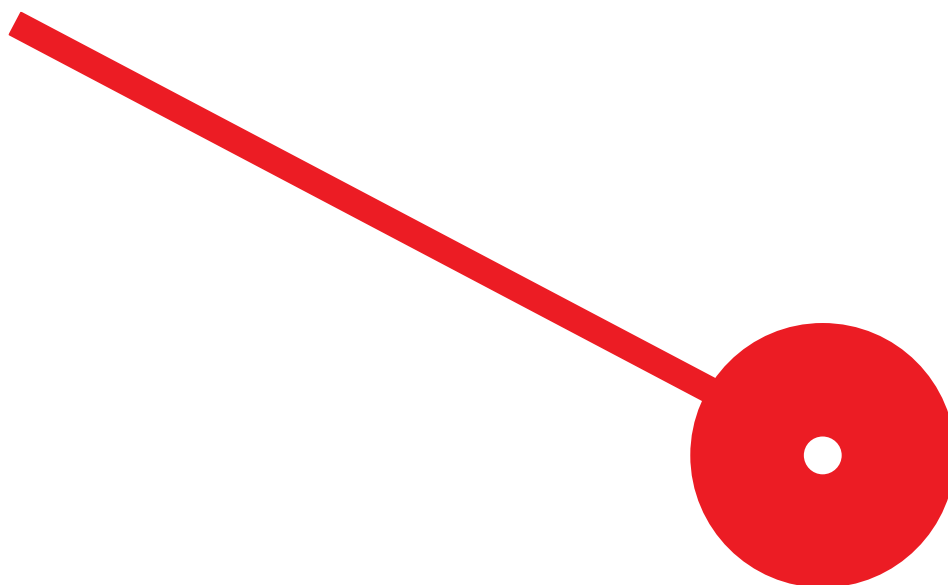
MESTRADO
Auditoria

Auditoria e Criação de Valor: Estudo sobre a Região Autónoma dos Açores

Luís Miguel Conde de Melo
Freitas da Silva

12/2020

Luís Miguel Conde de Melo Freitas da Silva.
Auditoria Interna e Criação de Valor: Estudo
sobre a Região Autónoma dos Açores
12/2020



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

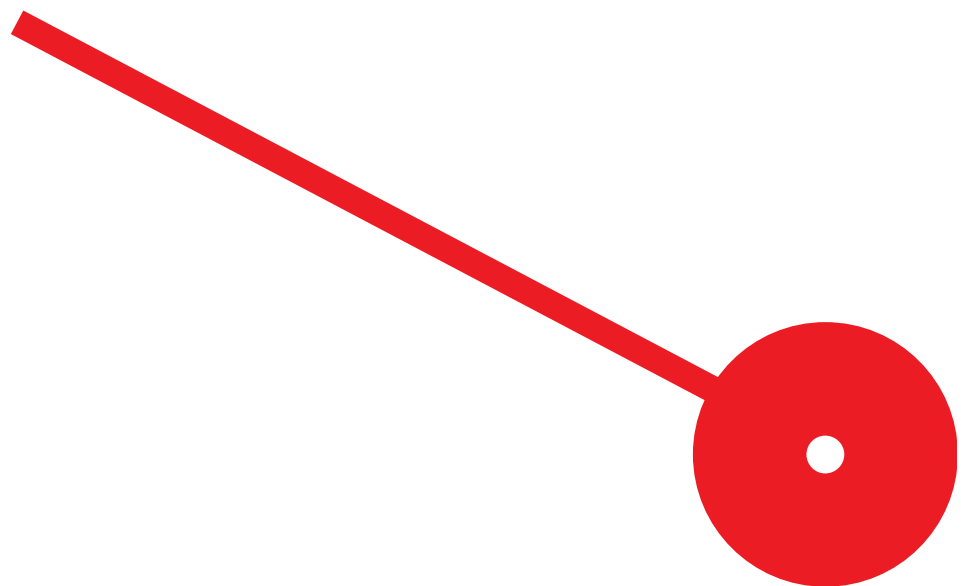
MESTRADO AUDITORIA
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO AUDITORIA INTERNA

Auditoria Interna e Criação de Valor: Estudo sobre a Região Autónoma dos Açores

Luís Miguel Conde de Melo Freitas da Silva

**Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto
Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em
Auditoria, sob orientação de Doutor Armindo Lima**

Luís Miguel Conde de Melo Freitas da Silva. Auditoria Interna
e Criação de Valor: Estudo sobre a Região Autónoma dos Açores
12/2020



Agradecimentos

Os agradecimentos que pretendo aqui deixar não se cingem apenas à elaboração da presente dissertação mas sim a todo um percurso académico, o qual agora culmina com a entrega da mesma.

Ao meu orientador Doutor Armindo Lima por toda a sua disponibilidade, crítica construtiva e apoio nas dúvidas que surgiram na realização da presente dissertação.

À minha família por todo o apoio demonstrado nomeadamente à minha avó, ao meu irmão, e especialmente aos meus pais por toda a paciência e insistência que tiveram comigo desde o início e por me proporcionarem todas as condições ao longo destes anos, e muito contribuíram para tornar possível o término do meu percurso académico.

Resumo:

O crescimento das empresas, fruto do fenómeno da globalização aliado aos avanços tecnológicos, remetem-nos para a dificuldade em controlar todas as operações ligadas à atividade das empresas por um grupo reduzido de pessoas. A forte exposição das empresas à competitividade dos mercados leva as organizações, cada vez mais, a terem acesso a informações úteis atempadamente que permita aos gestores procurarem alternativas de reduzir custos, identificar oportunidades de maximização de proveitos e de melhorar a eficácia e eficiência da gestão da organização, potenciando a criação de valor para os *stakeholders*.

Na presente dissertação, é discutido o propósito e o papel da Auditoria Interna assim como a sua importância em termos de criação de valor numa organização. Para tal, efetuou-se a revisão de literatura e pesquisa de estudos existentes bem como formas de reflexão sobre o papel atual da Auditoria Interna e formas de criação e maximização de valor nas organizações.

Para aferir sobre qual o contributo que a Auditoria Interna proporciona às organizações, realizou-se um questionário, tendo por base o universo da revista “100 Maiores Empresas dos Açores” com dados respeitantes ao ano de 2018.

Palavras chave: Auditoria Interna; Criação de Valor; Gestão de Risco; Maximização de Proveitos

Abstract:

The growth of companies, the result of the phenomenon of globalization combined with technological advances, leads us to the difficulty in controlling all operations related to the activity of companies by a small group of people. The strong exposure of companies to the competitiveness of markets increasingly leads organizations to have access to useful information in a timely manner that allows managers to look for alternatives to reduce costs, identify opportunities for maximizing profits and to improve the effectiveness and efficiency of information management. organization, enhancing value creation for stakeholders.

In the present monograph, the purpose and role of Internal Audit was discussed, as well as its importance in terms of creating value in an organization. To this end, a review of the literature and research of existing studies was carried out, as well as ways of reflecting on the current role of Internal Audit and ways of creating and maximizing value in organizations.

In order to assess the contribution that Internal Audit provides to organizations, a questionnaire was carried out, based on the universe of the magazine “100 Largest Companies in the Azores” with data relating to the year 2018.

Key words: Internal Audit; Creating Value; Risk Management; Maximizing Profits

Índice geral

Capítulo I – INTRODUÇÃO	1
1 Introdução.....	2
1.1 Introdução.....	2
1.2 Enquadramento da Investigação.....	2
1.3 Objetivo Principal da Investigação	3
1.4 Questões/Hipóteses de Investigação	3
1.5 Estrutura da Dissertação	4
1.6 Em resumo.....	4
Capítulo II – AUDITORIA INTERNA	5
2 Auditoria Interna.....	6
2.1 A Evolução do conceito de Auditoria Interna.....	6
2.2 A Função de Auditoria Interna.....	9
2.3 As Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna	14
2.4 Abordagem Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	15
2.5 Métodos e Técnicas de Auditoria.....	16
2.6 Fases da Auditoria.....	17
2.7 Abordagem da Auditoria Interna no COSO-ERM.....	20
2.8 Em resumo.....	22
Capítulo III – CRIAÇÃO DE VALOR	23
3 Criação de valor.....	24
3.1 O Conceito de Valor.....	24
3.2 Auditoria Interna e gestão eficaz.....	25
3.3 Influência do Risco na Auditoria Interna	27
3.4 O papel da Auditoria Interna na tomada de decisão.....	32
3.5 Contribuição estratégica e maximização da Auditoria Interna	33
3.6 Auditoria Interna focalizada na Gestão do Risco.....	36

3.7	O papel do auditor interno na Gestão de Risco	40
3.8	Estados de maturidade da Gestão de Risco	41
3.9	Técnicas e estratégias utilizadas na gestão do Risco.....	43
3.10	Em resumo.....	46
Capítulo IV – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO		48
4	Metodologia de Investigação	49
4.1	Recurso à Investigação Quantitativa	49
4.2	Conceção e elaboração do Questionário	49
4.3	Em resumo.....	51
Capítulo V – AUDITORIA INTERNA NA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES		52
5	Apresentação do estudo	53
5.1	Análise dos dados.....	54
5.2	Interpretação dos resultados	69
5.3	Em Resumo	76
Capítulo VI – CONCLUSÃO		77
6	Conclusões.....	78
Referências bibliográficas.....		81
Apêndices.....		85
Apêndice I – Email enviado para as Empresas		86
Apêndice II – Empresas inquiridas		87
Apêndice III – Outras tabelas		89

Índice de Figuras

Figura 1 - Internal Audit Role in ERM: Internal Auditing and ERM. Fitting in and Adding Value. IIA (2007, pág. 5).....	22
Figura 2 - Fonte de informação da Auditoria. (Adaptado da Revista Brasileira da Contabilidade (2004, pág. 69))	27
Figura 3 - Processo de Gestão de Risco (adaptado ISO 31.000, pág.14)	29
Figura 4 - Eight Attributes of a maximized internal audit function: State of Internal Audit Profession Study. PWC (2010).....	32
Figura 5 - Value Creation and Preservation Model: The case for sourcing Internal Audit KPMG (2008, pág. 5)	35
Figura 6 - Maximizing Internal Audit. PWC (2010).....	36
Figura 7 - Understanding and articulating risk appetite. KPMG (2009, pág. 6)	38
Figura 8 - Value Risk Profile: Using Risk Intelligence to drive value. Deloitte (2009)	39
Figura 9 - Internal Audit 2012 Value Model. PWC (2007, pág. 6).....	41
Figura 10 - Matriz de Risco de Protiviti (Ferreira (2010, pág. 40))	43

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Posição ocupada na empresa pelo inquirido.....	54
Tabela 2 - Setor de atividade.	54
Tabela 3 - Número de colaboradores.....	55
Tabela 4 - Volume de faturação do último ano financeiro.	55
Tabela 5 - Existência ou não de Departamento/Órgão de Auditoria Interna.....	56
Tabela 6 - Motivo da não implementação de Órgão de Auditoria Interna.	56
Tabela 7 - Justificação da existência de Órgão de Auditoria Interna.	57
Tabela 8 - Possibilidade de integração de um Órgão de Auditoria Interna no futuro. ..	57
Tabela 9 - Tempo de existência do órgão de Auditoria Interna.	57
Tabela 10 - Número de Auditores do departamento de Auditoria Interna.	58
Tabela 11 - Modo de integração do Órgão de Auditoria Interna.....	58
Tabela 12 - Principais áreas de atuação da Auditoria Interna.	58
Tabela 13 - Preocupação em proporcionar formação sobre as normas de Auditoria Interna.....	59
Tabela 14 - Existência de políticas e manuais de Auditoria Interna com procedimentos de controlo interno formalizados.....	59
Tabela 15 - Grau de dependência do Auditor Interno em relação ao seu superior hierárquico.....	61
Tabela 16 - Existência de situações em que o Auditor Interno tenha de recorrer a peritos externos.....	61
Tabela 17 - Coordenação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	61
Tabela 18 - Responsabilidade da análise dos relatórios de Auditoria Interna.....	62
Tabela 19 - Influência das informações veiculadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão.....	62
Tabela 20 - Contribuição do Auditor Interno para o funcionamento empresarial, com impacto nos resultados.	65
Tabela 21 - Base do programa de Auditoria.....	65
Tabela 22 - Inclusão do departamento de Auditoria Interna no grupo de Gestão de Risco.	65
Tabela 23 - Coordenação entre as atividades de Auditoria Interna e Gestão de Risco.	66
Tabela 24 - Importância do papel da Auditoria Interna na identificação e avaliação dos riscos.....	66

Tabela 25 - Existência de uma estrutura Enterprise Risk Management.	67
Tabela 26 - Existência de inventários ou mapa de riscos.	67
Tabela 27 - Alinhamento dos riscos com a estratégia da empresa.	67
Tabela 28 - Existência de ações concretas no caso de se ultrapassar as fronteiras do risco aceitável.	67
Tabela 29 - Existência de medidas preventivas ao risco.	68
Tabela 30 - Importância da Gestão de Risco.	68
Tabela 31 - Auditoria Interna enquanto mecanismo facilitador da Gestão de Risco. ...	68
Tabela 32 - Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov	72
Tabela 33 – Correlação entre as variáveis N_AudidoresInternos e Tempo_de_Existência.	73
Tabela 34 – Correlação entre as variáveis Dependência_Auditor e Influência_Informações.	74
Tabela 35 - Correlação entre as variáveis Influência_Informações e Produção_Relatórios.	74
Tabela 36 - Correlação entre as variáveis Valor_Empresa e Alinhamento_Estratégia.	75
Tabela 37 – Empresas inquiridas da Região Autónoma dos Açores.	88
Tabela 38 - As abordagens da Auditoria. Revisores e Auditores (Jul/Set 2008, pág. 31)	89
Tabela 39 - Auditoria Baseada no Risco: Limitações do processo de Auditoria. Revisores e Auditores. (Jan/Mar 2008, pág. 33)	90
Tabela 40 - Componentes do Risco de Auditoria. Revisores e Auditores (Jan/Mar 2008, pág. 35)	91

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Grau de concordância das afirmações.....	60
Gráfico 2 - Acréscimo de valor da atividade de Auditoria Interna nas diferentes áreas.	63
Gráfico 3 - Modo de crescer valor.	64
Gráfico 4 - Histograma das variáveis com curva da normalidade.....	92

Lista de abreviaturas

COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
ERM	<i>Enterprise Risk Management</i>
GRC	<i>Governance, Risk, Compliance</i>
IFAC	<i>Internacional Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IPCG	<i>Instituto Português de Corporate Governance</i>
IPPF	<i>Internacional Professional Practices Framework</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
OCDE	<i>Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico</i>

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

1 Introdução

1.1 Introdução

Face à exposição das organizações às constantes alterações económicas, à globalização, aos contínuos avanços tecnológicos, agressividade da concorrência e outros fatores intrínsecos como a obtenção de vantagens competitivas e a gestão de expectativas, torna-se imperativo que as empresas tomem as decisões mais acertadas, num período cada vez mais curto, por forma a garantir a sustentabilidade do crescimento organizacional.

Deste modo, surge a necessidade de antecipar o risco e ajudar a melhorar a gestão estratégica, o que se deve traduzir numa resposta rápida às constantes modificações no ambiente externo e interno que rodeia a organização.

Daqui advém um apoio complementar por parte da Auditoria Interna, que através de um controlo minucioso, facultará informações, recomendações relevantes e análises detalhadas das atividades avaliadas. O auditor interno tem como missão avaliar os pontos fortes e pontos fracos da organização, determinar quais as soluções mais eficazes perante a especificidade de cada situação, sempre tendo em conta as possíveis consequências. Assim, é inegável a importância do papel do auditor interno naquilo que é a prossecução dos objetivos de qualquer organização.

1.2 Enquadramento da Investigação

. A “Auditoria Interna e Criação de Valor: Estudo sobre a Região Autónoma dos Açores”, torna-se um estudo pertinente no sentido de analisar o contributo efetivo da Auditoria Interna para a gestão eficaz das organizações à escala insular.

Acredita-se que esta investigação assume uma determinada importância em termos científicos, sociais e profissionais. Do ponto de vista científico, suscitando reflexões ao nível da Auditoria Interna como instrumento de apoio à gestão; postura ética dos profissionais de Auditoria e a eficácia da Auditoria Interna num cenário de governação corporativa. Ao nível Social, porque cientes do papel estratégico que a Auditoria Interna desempenha no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras, contribuindo para a melhoria da qualidade do processo de tomada de decisão dos seus utilizadores, pois acredita-se que este estudo contemplará os interesses de uma sociedade que procura a democratização das informações que nela circulam e avaliar o grau de comprometimento das organizações no campo social. Por

último, do ponto de vista profissional, na medida em que possibilita reflexões aos profissionais de auditoria sobre a contribuição da Auditoria Interna para uma gestão eficaz das organizações e reconhecimento ou não da sua função, enquanto parceiro da Gestão.

1.3 Objetivo Principal da Investigação

A presente dissertação discute a temática de que a Auditoria Interna acrescenta valor à organização. Neste pressuposto, definiu-se como objetivo central desta investigação perceber qual o contributo que a Auditoria Interna proporciona às empresas da Região Autónoma dos Açores e perceber se as empresas têm incrementada uma cultura de risco devidamente alinhada com os objetivos propostos.

1.4 Questões/Hipóteses de Investigação

Procura-se dar respostas às seguintes questões:

- **(Q1)** - Qual a importância dada pelas empresas ao Órgão de Auditoria Interna?
- **(Q2)** - Qual o peso dos pareceres da Auditoria Interna perante a tomada de decisão da Gestão? Qual o grau de dependência em relação ao seu superior hierárquico?
- **(Q3)** - Qual a base do programa de Auditoria? De que modo pode a Auditoria Interna criar valor e em que áreas?
- **(Q4)** - As empresas usufruem de uma estrutura ERM (*Enterprise Risk Management*)? A Auditoria Interna é vista como um elemento facilitador da Gestão de Risco?

Para complementar o estudo, vamos proceder à recolha de dados através da elaboração de um inquérito de modo a formar hipóteses de correlação que permitam aferir a confirmação ou não confirmação das mesmas. As hipóteses são:

- **(H1₁)** - Os números de Auditores Internos presentes na organização dependem do tempo de existência de um Departamento/Órgão de Auditoria Interna.
- **(H1₂)** – O grau de dependência do Auditor Interno em relação ao seu superior hierárquico tem influência sobre o processo de tomada de decisão dos gestores.
- **(H1₃)** - A influência do Auditor Interno na tomada de decisão dos gestores depende da produção de relatórios de elevada qualidade, atempadamente.
- **(H1₄)** - O acréscimo de valor à empresa no geral depende do alinhamento da Auditoria Interna com a estratégia da organização.

1.5 Estrutura da Dissertação

Relativamente à estrutura desta dissertação, encontra-se organizada em 5 capítulos, além da introdução, que passamos a apresentar de forma resumida.

No segundo capítulo, é feito um enquadramento da Auditoria Interna e sua evolução histórica, explicando qual a sua função e utilidade, métodos e técnicas. Neste mesmo capítulo, é feita uma abordagem às normas internacionais para o desempenho profissional da atividade de Auditoria Interna, ao modo de como os trabalhos de Auditoria Interna e Auditoria Externa se complementam e onde reside as principais diferenças entre ambos, e por fim, terminando com a abordagem da Auditoria Interna no COSO-ERM (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Enterprise Risk Management*)

No terceiro capítulo, intitulado de Criação de Valor, é explicada de que forma o contributo estratégico da Auditoria Interna possibilita a maximização da gestão eficaz das empresas, compreendendo qual o papel do Auditor Interno na Gestão de Risco e na tomada de decisão, assim como a influência da Gestão de Risco na Auditoria Interna, e ainda, a Auditoria Interna baseada no Risco. Todos estes pontos acima mencionados são fulcrais para o estudo da Auditoria Interna e como esta pode criar/acrescentar valor a uma organização.

No quarto capítulo, é feita uma descrição detalhada do estudo, assim como da elaboração do questionário. Por conseguinte, serão apresentados os resultados e interpretações decorrentes desta investigação no quinto capítulo.

No sexto e último capítulo, procede-se à apresentação das conclusões mais relevantes que se podem extrair deste trabalho em consonância com os objetivos previamente definidos. Por fim, evidenciaremos as limitações e dificuldades suscetíveis da realização do trabalho em questão, e efetuaremos ainda recomendações para estudos futuros.

1.6 Em resumo

Neste primeiro capítulo introdutório procurou-se fazer um enquadramento do estudo em questão, definindo quais os pontos de partida, nomeadamente o objeto de estudo, quais as hipóteses/questões de investigação. Referiu-se ainda o modo de organização do trabalho e a forma de como está estruturado.

No próximo capítulo irá ser feita uma introdução ao tema de Auditoria Interna onde serão abordados vários conceitos inerentes ao tema em questão.

CAPÍTULO II – AUDITORIA INTERNA

2 Auditoria Interna

2.1 A Evolução do conceito de Auditoria Interna

Durante muito tempo, a principal função da Auditoria Interna era a avaliação da fiabilidade dos controlos internos. Foi concebida para verificar se os procedimentos eram efetivamente cumpridos, se a informação financeira era verdadeira e apropriada e ainda se os ativos da organização estavam salvaguardados. Era conhecida como o “*controle dos controlos*”.

Segundo Rodrigues (2013, pág. 4), o início do conceito de Auditoria surgiu por volta de 1780 aquando da revolução industrial, época em que se verificou o surgimento de organizações de maior dimensão, as quais não tinham acesso a financiamentos externos de modo a garantir a sustentabilidade dos seus projetos. Esta carência de financiamento externo era devido à incerteza ou desconfiança por parte dos investidores sobre se realmente essas empresas poderiam dar retorno a esse mesmo investimento por eles efetuado. Como tal, suscitou a necessidade de auditar a situação económico financeira das empresas de modo a poderem obter uma garantia razoável do retorno desse mesmo investimento.

Contudo, não eram apenas os investidores que necessitavam de garantias razoáveis da viabilidade de possíveis negócios. Por força da desconfiança dos próprios proprietários e gestores da organização em relação a determinados empregados, fornecedores ou parceiros comerciais, que poderiam eventualmente “servirem-se” da organização, cometendo atos fraudulentos para próprio benefício, surgiu a necessidade de se controlar todas as transações da organização. Para esse efeito, optaram por recrutar pessoal com vasta experiência que já estavam nos quadros da empresa, que com o decorrer do tempo foram aprimorando e aprendendo as técnicas de auditoria e a utilizá-las nos trabalhos solicitados pela administração. Estas pessoas tinham acesso a todos os documentos, informações e ativos físicos da organização, de modo a permitir um conhecimento mais profundo para executarem da melhor forma possível o seu trabalho. Tinham então a missão de detetar quaisquer fraudes ou erros, tornando-se os “controladores internos” da empresa.

Os auditores internos sempre foram vistos como elementos de cariz fiscalizador, pelo que o seu objetivo primordial era a elaboração de uma análise profunda e minuciosa de todos

os registos escritos, fazendo uma comparação entre os livros de contas com as provas documentais.

Monteiro (1998) refere que com a criação do IIA (*Institute of Internal Auditors*)¹ em 1941, deram-se grandes passos no sentido de uma maior independência dos auditores internos. O âmbito das suas funções foi sendo alargado de uma forma gradual, que ia para além da validação dos registos contabilísticos. Esse alargamento das funções do auditor interno estendeu-se até ao conhecimento dos riscos de negócio, dos meios de apoio à tomada de decisão e dos objetivos operacionais. Esta mudança de paradigma foi um processo lento e apenas foi possível com o avançar dos tempos.

Para Moraes (2004, pág.3) é possível fazer a distinção entre 4 fases de evolução da Auditoria Interna:

- 1ª fase – Inspeção:
 - ✓ A função de Auditoria Interna baseava-se fundamentalmente na salvaguarda de ativos e na avaliação do controlo interno.
 - ✓ A Auditoria Interna oferecia pouco apoio e assistência à gestão de topo.
 - ✓ O pessoal que desempenhava a atividade de Auditoria Interna tinha uma qualificação muito limitada e apenas abrangia as áreas contabilístico-financeiras.
- 2ª fase – Cumprimento:
 - ✓ A verificação do cumprimento das normas e procedimentos passou a constituir a principal atividade da Auditoria Interna.
 - ✓ Aparecimento de profissionais mais qualificados fruto da aprendizagem conjunta com os auditores externos, o que permitiu que a atividade de Auditoria Interna fosse mais bem desempenhada pelos mesmos.
 - ✓ A atividade de Auditoria Interna passou a ser exercida de um modo mais formalizado e documentado.
- 3ª Fase – Auditoria Operacional:

¹ IIA (*Institute of Internal Auditors*) - é uma organização que defende, promove conferências educacionais e desenvolve padrões, orientações e certificações para a profissão de auditor interno.

- ✓ Face à agressiva competitividade do mercado, as organizações começaram a focar-se na eficácia e na eficiência dos recursos e na implementação de mecanismos de controlo. Desse modo, a Auditoria Interna entendeu como necessário alargar o seu âmbito de trabalho à auditoria operacional.
 - ✓ A Auditoria Interna profissionalizou-se e dotou os seus auditores de formação multidisciplinar.
 - ✓ O perfil do auditor interno sofreu alterações no que diz respeito às suas competências, nomeadamente ao nível da capacidade de compreensão e análise lógica para a avaliação custo-benefício.
- 4ª Fase – Os novos desafios:
 - ✓ Houve uma evolução notória da compreensão dos objetivos de controlo interno no sentido de uma maior envolvimento transversal a toda a organização, sobretudo a gerência, a nível de prevenção
 - ✓ A Auditoria Interna atingiu um novo *status* profissional, tornando-se numa função de apoio à gestão e consulta para a gerência.

Esta é uma nova geração de auditores internos orientados para a gestão, que influenciou a mudança de paradigma para a redefinição da profissão de Auditoria Interna.

Em junho de 1999, o IIA redefiniu a Auditoria Interna como:

“uma atividade independente de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação”.

Esta definição revela a importância do valor acrescentado que é proporcionado pela Auditoria Interna à organização. Há uma orientação efetiva para as mudanças ocorridas na profissão, nomeadamente ao nível da abrangência da atividade de auditoria interna.

Este novo foco veio originar a Auditoria Interna baseada no Risco, em que se dá a transferência da focalização dos controlos para os riscos. Passou a haver uma maior preocupação em identificar os riscos inerentes ao negócio; as atividades de avaliação e controlo da eficácia e eficiência das mesmas na mitigação dos riscos; propor recomendações que visem a implementação de medidas de correção e de melhoria que contribuam para a mitigação dos riscos, de modo que seja possível atingir os objetivos da

organização. Assim, a Auditoria Interna deixou de ser vista como um elemento unicamente de caráter fiscalizador e de controlo financeiro/contabilístico para passar a ser um elemento de apoio à gestão de topo por forma a ajudar no alcance dos objetivos previamente definidos.

2.2 A Função de Auditoria Interna

Conforme referido anteriormente e de acordo com Marçal e Marques (2011, pág. 70), a auditoria interna deve ser percebida como uma ferramenta ao dispor da gestão. A atividade de Auditoria Interna auxilia a gestão no que diz respeito à tomada de decisões, tendo em vista maximizar a economia, eficiência e eficácia, procurando a resposta a determinadas necessidades, tais como:

- ✓ Comunicação aos órgãos de gestão se os objetivos planificados estão a ser alcançados;
- ✓ Comunicação aos órgãos de gestão sobre a suficiência dos controlos internos existentes na garantia de proteção dos ativos e a sua adequada utilização;
- ✓ Análise contínua e permanente da fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos tendo por base os princípios contabilísticos geralmente aceites;
- ✓ Comunicação aos órgãos de gestão se a informação utilizada, tendo em atenção a vertente financeira e operacional, é completa, precisa e fiável;
- ✓ Garantir aos órgãos de gestão que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são adequados e foram postos em prática, assim como as normas legais em vigor;
- ✓ Garantir a valorização e maximização dos recursos humanos e financeiros;
- ✓ Garantir que a gestão do risco é adequada com a finalidade de atingir os objetivos.

Segundo Pinheiro (2013, pág. 16), a função de auditoria interna assume um papel de relevância estratégica para o sistema de governação da organização.

As funções da atividade de auditoria interna estão dependentes da orientação das políticas definidas pela direção.

A responsabilidade da atividade de auditoria interna é servir a entidade de forma consistente com as normas e diretivas em vigor, assim como com os padrões profissionais de conduta regulamentados no Código de Ética do IIA.

Função de Apoio à Direção

Pinheiro (2010, pág. 51) refere que um departamento de auditoria interna deve surgir por vontade da administração, por via de solicitação acionista, devendo posicionar-se ao mais alto nível na estrutura da organização.

Segundo Moraes (2008, pág. 4), a maior dificuldade da gestão na tomada de decisão reside na incerteza em relação ao futuro. Contudo, a conceção e implementação de um bom modelo de decisão, constituído por informações que se considerem fidedignas, oportunas e adequadas, permitirá reduzir o risco de incerteza e, conseqüentemente, o impacto causado pelas tomadas de decisão. A construção de um modelo de decisão baseado em informações adequadas e fidedignas, deverá ser feito em virtude da existência do próprio departamento de auditoria interna, assim como do seu posicionamento estratégico.

O conhecimento por parte do departamento de Auditoria Interna acerca do modelo de gestão da organização irá permitir o acesso a informações úteis e tempestivas, o que facilita a tomada de decisão por parte da gestão com vista à prossecução dos objetivos. (Moraes 2008, pág. 4).

A Auditoria Interna deve assumir-se como parceira da gestão, ajudando a solucionar problemas, a prevenir dificuldades e corrigir deficiências. Moraes (2004, pág. 3) cita Moeller e Witt que afirmam:

“Os auditores precisam compreender os processos e teorias da gestão, como os gestores orientam os seus objetivos e como eles identificam e resolvem os problemas para atingir esses objetivos. Todos os auditores internos devem aprender a pensar igual aos gestores de modo a formar uma relação de parceria com eles. Devem estabelecer ligações de comunicação de forma a receber a informação que a gestão precisa e lhe interessa. Uma importante razão para compreender a teoria e prática da gestão deve-se ao facto de os auditores interno serem eles mesmos gestores”.

A existência da atividade da Auditoria Interna acrescenta valor às organizações por via da sua assessoria à gestão, contribuindo para a concretização dos resultados, inferindo na redução dos riscos em que as organizações estão expostas, assumindo-se assim como uma verdadeira *partner* da gestão.

Função de vigilância do Sistema de Controlo Interno

Para se obter a credibilidade e fiabilidade da informação gerada, é necessário não só a implementação de um SCI (Sistema de Controlo Interno)² eficiente e eficaz, como também a vigilância constante dos sistemas existentes. A Auditoria Interna assume então uma função vigilante do SCI.

Feteira (2013, pág. 44) refere que a verificação e análise do SCI são responsabilidade da Auditoria Interna, que depois de detetar os erros ou deficiências irá fazer o reporte à gestão. Por sua vez, a gestão deve fazer as diligências necessárias de modo a suprir essas ineficiências com base nas recomendações delineadas pela Auditoria Interna.

Além disso, é relevante referir que o SCI não está inibido de ser alvo de uma vigilância ativa por parte do auditor interno, pois só assim é possível garantir a profundidade dos procedimentos futuros a efetuar e a planificação das áreas a examinar e tarefas a realizar.

Função de apoio à Gestão de Risco e processo de *Governance*

O IPCG (Instituto Português de Corporate *Governance*)³ reúne no seu site oficial um conjunto de definições de diversos organismos sobre o conceito de Governo das Sociedades – Corporate *Governance*, entre as quais:

- Citando Maw et al. (1994):
“...a Corporate Governance é um tema, objetivo ou um regime para o bem dos acionistas, dos empregados, dos clientes, dos bancos e, certamente, da reputação e posição do nosso país e da sua economia”.
- Citando um artigo do Financial Times (1997), define:
“A Corporate Governance – quem de uma forma restrita, pode ser definida como a relação da empresa com os seus acionistas, ou, de uma forma mais alargada, com as sociedades em geral...”.
- Para Mathiesen (2002), citado pelo IPCG em 17 de julho de 2013,
“a Corporate Governance é uma área da economia que investiga a forma de garantir/motivar a gestão eficiente das empresas, utilizando mecanismos de incentivo como sejam os contratos, os

² **Sistema de Controlo Interno** - É o sistema completo de controlos de gestão: financeiro e administrativo, incluindo: a estrutura organizacional; e todos os métodos e procedimentos coordenados, estabelecidos por lei e pela direção de uma organização, de acordo com as metas institucionais.

³ **IPCG (Instituto Português de Corporate Governance)** – é uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, constituída em 2003. Visa promover a difusão das boas práticas do governo societário como instrumento incontornável para a eficiência económica, o crescimento sustentável e a estabilidade financeira, fundados num modelo recomendatório que partilha a autorregulação.

padrões organizacionais e a legislação. O que frequentemente se limita à questão da melhoria do desempenho financeiro, como, por exemplo, a forma como os proprietários das empresas podem garantir/motivar os gestores das empresas a apresentarem uma taxa de retorno competitiva”.

Contudo, a definição que reúne maior consenso entre os demais organismos é a da OCDE em 1999, também citada pelo IPCG no seu site oficial:

“Corporate Governance é o sistema através do qual as organizações empresariais são dirigidas e controladas. A estrutura da Corporate Governance especifica a distribuição dos direitos e das responsabilidades ao longo dos diferentes participantes na empresa – o conselho de administração, os gestores, os acionistas e outros intervenientes – e dita as regras e os procedimentos para a tomada de decisão nas questões empresais. Ao fazê-lo, fornece também a estrutura através da qual a empresa estabelece os seus objetivos e as formas de atingi-los e monitorizar a sua performance.”

A OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico)⁴ foi o organismo que mais impulsionou o crescimento do conceito de corporate governance, estabelecendo os pilares fundamentais do referido conceito. Almeida (2005, pág. 10) refere que os princípios apontados pela OCDE (2004) estabelecem que o governo das sociedades:

- Envolve um conjunto de relações entre a gestão, o conselho de administração, os acionistas (*shareholders*) e outros interessados (*stakeholders*) na empresa;
- Proporciona uma estrutura através da qual os objetivos da empresa, os meios para atingir e medir, estão estabelecidos;
- Proporciona incentivo ao conselho de administração e à gestão para atingir os objetivos, os quais são do interesse da empresa, dos seus acionistas e restantes *stakeholders*.

Assim, e segundo Almeida (2005, pág. 10) os objetivos do *Corporate Governance* podem ser resumidos da seguinte forma:

- Melhorar o desempenho da organização;
- Promover a gestão de risco;
- Aumentar a confiança dos investidores no mercado de capitais;
- Melhorar a reputação da organização através de melhor transparência e reporte da informação;

⁴ OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) - é uma organização económica intergovernamental com 38 países membros, fundada em 1961 para estimular o progresso económico e o comércio mundial.

- Apoiar a prevenção e deteção de comportamentos fraudulentos.

Em Portugal, as recomendações e princípios de boa governação é da responsabilidade da entidade reguladora do mercado bolsista, CMVM (Comissão Mercados e Valores Mobiliários)⁵.

Apesar de a governação corporativa ser definida e regulamentada de diferentes maneiras em todo o mundo, Morais (2008, pág. 7) defende que todas as organizações, indústrias e países concordam quanto aos seus objetivos principais, nomeadamente o auxílio aos líderes em manter a sustentabilidade das organizações, merecedores da conquista de credibilidade no mercado e capazes de dar retorno ao investimento feito pelos acionistas.

De acordo com Morais (2008, pág. 7), a existência do departamento de Auditoria Interna contribui para o modelo de governação corporativa a vários níveis:

- ✓ Atuação em áreas críticas da organização, provendo a redução dos riscos de gestão;
- ✓ Fortalecimento do SCI por meio de uma eficiente supervisão;
- ✓ Recomendar decisões que procurem solucionar falhas nos processos, melhorando o desempenho das organizações;
- ✓ Garantir credibilidade e transparência no processo de prestação de contas e confiança nas informações fornecidas;
- ✓ Provocar maior envolvimento e responsabilidade do órgão de gestão, órgão de fiscalização e comité de auditoria, frente às recomendações mencionadas nos seus pareceres e relatórios.

A preservação do património e a maximização de resultados da organização leva à consecução das metas estabelecidas, caracterizando-se, desde modo, a contribuição da Auditoria Interna para o modelo de governação corporativa.

⁵ CMVM (Comissão do Mercado de Valor Mobiliários) - é uma pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio. Foi constituída em maio de 1991 (decreto Decreto-Lei n.º 142-A/91, de 10 de abril) e tem como missão supervisionar e regular os mercados de instrumentos financeiros, assim como os agentes que neles atuam, promovendo a proteção dos investidores.

2.3 As Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna

As Normas Internacionais para a prática de Auditoria advêm da IIA e estão sempre sujeitas a constantes alterações, sendo periodicamente revistas e publicadas.

O IPPF (*International Professional Practices Framework*)⁶ relata que as normas são elaboradas resultando na definição de critérios sobre de que forma as operações e a atividade de Auditoria Interna são avaliadas e mensuradas. Estes critérios devem ajudar a clarificar de como deverá ser praticada a sua atividade.

A informação contida na IPPF deve ser cuidadosamente interpretada de forma a que não existiam conflitos entre as normas e as leis e regulamentos aplicáveis. Se tal suceder, os auditores internos são encorajados a obter conselho jurídico para posterior orientação, ou a contactar a IIA.

A Auditoria Interna é exercida nas organizações consoante a sua dimensão e estrutura, por indivíduos do interior e exterior das organizações. Por isso, a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna é fulcral para fazer face às responsabilidades dos auditores internos e da atividade da Auditoria Interna.

As Normas têm como objetivo:

- ✓ Delinear princípios básicos que sustentem a prática de auditoria interna tal como ela deverá ser;
- ✓ Proporcionar um enquadramento para o desempenho e acrescentar valor através da promoção de um conjunto alargado de atividades de auditoria interna;
- ✓ Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna.
- ✓ Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

⁶ **IPPF (International Professional Practices Framework)** - é a estrutura conceitual que organiza orientações autorizadas e promulgadas pelo IIA. Organismo global confiável e de orientação, o IIA fornece aos profissionais de auditoria interna em todo o mundo orientações obrigatórias e recomendadas, autorizadas e organizadas na IPPF.

2.4 Abordagem Auditoria Interna e Auditoria Externa

A Auditoria Externa é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, sendo conduzido por uma pessoa idónea, com o objetivo de exprimir uma opinião sobre se as Demonstrações Financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa.

A Auditoria Interna, inicialmente, tinha como funções a salvaguarda dos ativos das empresas e a verificação do cumprimento dos procedimentos e regras estabelecidos pelos gestores. Hoje é vista ou definida como uma técnica de controlo de gestão que se preocupa essencialmente em auxiliar os gestores e os demais serviços no desempenho das suas funções e responsabilidades, mediante a análise, verificação e avaliação independente das atividades da empresa, e da eficácia e conformidade do funcionamento das demais técnicas do controlo.

A atividade da Auditoria Interna traduz-se na melhoria do ambiente do controlo interno e dos riscos das organizações. De forma simplificada, significa desenvolver uma atividade nos processos e unidades de maior risco das organizações, que consiga reduzir esse risco para níveis aceitáveis. Desta forma, faz parte do trabalho do Auditor Interno certificar-se de que os objetivos da Administração são devidamente cumpridos pelo que, neste contexto, deve exercer as suas funções de forma independente dos serviços que audita.

A propósito desta comparação entre Auditoria Externa e Auditoria Interna, Marques (1997, pág. 52) refere o seguinte:

“Existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planejar, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar checklists e questionários sobre aspetos a abordar e os designados “papéis de trabalho”, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas”.

Apesar dessas semelhanças proferidas por Marques, estes dois ramos de auditoria diferem em alguns aspetos, nomeadamente, na base de alguns conceitos que as sustentam e quanto aos seus objetivos e destinatários dos trabalhos que realizam, que tipo de ações e

metodologia a adotar, à ênfase imposta nas suas apreciações, ao timing e à periodicidade dos trabalhos de auditoria numa mesma organização.

De acordo com os parágrafos 11 e 12 da ISA (Norma Internacional de Auditoria) 610⁷, o auditor externo deve auxiliar o planeamento da Auditoria e fomentar o desenvolvimento de uma abordagem de auditoria eficaz. Para tal, é necessário um conhecimento suficiente e apropriado das atividades de auditoria interna. No que concerne ao uso do trabalho da função de Auditoria Interna por parte do auditor externo, é referido o seguinte nos parágrafos 19 e 20, respetivamente:

“Se o auditor externo planejar usar o trabalho da função de auditoria interna, deve discutir o uso planeado do seu trabalho com a função como uma base para se coordenarem as respetivas atividades. (Ref: Parágrafos A24–A26)

O auditor externo deve ler os relatórios da função de auditoria interna relacionados com o trabalho da função que o auditor externo planeia usar para obter uma compreensão da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria que desenvolveu e os resultados relacionados.”

É de todo o interesse do auditor externo a utilização do trabalho do auditor interno e vice-versa, desde que se verifique certos requisitos, nomeadamente, determinar em que circunstâncias, em que áreas e até que ponto se justifica o uso do trabalho da função de Auditoria Interna.

2.5 Métodos e Técnicas de Auditoria

O Tribunal de Contas⁸ (1999, pág. 35) refere que é necessário precisar o sentido e o alcance que devem ser dados aos métodos e às técnicas, isto é, definir o seu conteúdo no âmbito da auditoria.

“Os métodos são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que não- te conduzir o auditor na direção do resultado desejado.

⁷ **ISA (Norma Internacional de Auditoria) 610** - Usar o Trabalho de Auditores Internos, deve ser lida em conjunção com a ISA 200, Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A047-2012-IAASB-Handbook-ISA-610-Revista-PT.pdf>

⁸ **Tribunal de Contas** – Tem como Missão Fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, julgar as Contas que a Lei manda submeter-lhe, dar parecer sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas, apreciar a gestão financeira pública, efetivar as responsabilidades financeiras e exercer as demais competências que lhe forem atribuídas pela Lei (Artigo 214º da Constituição; Artigo 1º da LOPTC). Contribui ainda para o desenvolvimento sustentável das finanças públicas.

As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião.”

Os auditores devem aplicar técnicas de auditoria específicas consoante a complexidade e a densidade das operações realizadas pelas empresas, por via de provas seletivas, testes e amostragem. Para tal, na execução do seu trabalho, socorrem-se de um conjunto de procedimentos que permitam efetivamente auxiliar na formação da sua opinião. Esses procedimentos podem classificar-se como gerais ou específicos, dependendo do tipo de trabalho a realizar.

Os procedimentos gerais são os que se aplicam em várias fases da execução do exame e compreendem as seguintes técnicas de verificação:

- inspeção;
- observação;
- entrevista;
- confirmação;
- análise;
- cálculo.

Os procedimentos específicos são os que se aplicam apenas em certas áreas e tipos de auditoria. O auditor deve fundamentar a sua opinião com base em factos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis. Precisa de avaliar minuciosamente cada elemento em relação à sua objetividade, importância, validade e fiabilidade.

2.6 Fases da Auditoria

Independentemente da dimensão ou objetivos de uma empresa, qualquer auditoria se desenvolve sempre por três grandes fases sequenciais, cuja observância assume um papel determinante para atingir o sucesso:

- Planeamento;
- Execução do trabalho de campo;
- Avaliação e elaboração do relatório.

Fase do Planeamento

Segundo o parágrafo 2 da ISA 300⁹ do IFAC (*Internacional Federation of Accountants*)¹⁰:

“um planeamento adequado contribui para assegurar que seja dedicada atenção apropriada a áreas importantes da auditoria, que problemas potenciais sejam identificados e resolvidos numa base tempestiva e que o trabalho de auditoria seja devidamente organizado e gerido a fim de ser executado de uma maneira eficaz e eficiente. O planeamento adequado também ajuda à devida atribuição de trabalho aos membros da equipa de trabalho, facilita a direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho, e ajuda, quando aplicável, na coordenação do trabalho feito por auditores de componentes e peritos. A natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a anterior experiência do auditor com a entidade, e as alterações nas circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.”

É de salientar que antes de se dar início aos trabalhos de Auditoria Interna, o auditor interno deve adquirir um vasto e profundo conhecimento da forma de trabalhar da empresa, da sua estrutura orgânica, dos seus processos internos, assim como de todo o SCI.

O planeamento assume capital importância, na medida em que é nesta que fase que começa a desenhar-se todo o trabalho a realizar. É aqui que se identifica quais os principais fatores de risco a que a organização está exposta, permitindo assim uma melhor adaptação do trabalho a efetuar e teste das áreas mais suscetíveis, sempre tendo no horizonte os objetivos da atividade alvo da auditoria interna.

De acordo com Baptista da Costa (2010), o auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer, a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir um nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco de auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.

⁹ **ISA (Norma Internacional de Auditoria) 300** - Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, deve ser lida em conjunção com a ISA 200, Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. <https://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A017-2012-IAASB-Handbook-ISA-300-PT.pdf>

¹⁰ **IFAC (Internacional Federation of Accountants)** – é uma organização global para a profissão de contabilista, composta por mais de 175 organizações associadas e associadas em 130 países e jurisdições, representando quase 3 milhões de contabilistas profissionais.

O planeamento da auditoria visa o cumprimento dos seguintes objetivos:

- ✓ garantir que o auditor concentre os seus esforços em áreas importantes da auditoria;
- ✓ identificar potenciais problemas;
- ✓ completar rapidamente o trabalho;
- ✓ distribuir e coordenar o trabalho entre os assistentes e outros auditores e especialistas.

Fase da Execução do trabalho de campo

Nesta fase procede-se ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos, à elaboração do programa de trabalho e à execução do mesmo.

Relativamente ao exame e avaliação do controlo, os controlos existentes são devidamente analisados com o objetivo de se aferir quanto à sua fiabilidade e grau de confiança, o que permitirá tirar ilações sobre a tipologia de testes a aplicar, assim como o aprofundamento ou não do trabalho de auditoria.

No que respeita à elaboração do programa de trabalho, é feita uma identificação detalhada sobre as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, em consonância com os objetivos previamente definidos no plano de auditoria, referindo ainda quais os procedimentos a aplicar. Cada área a examinar deverá ser alvo de um programa detalhado com algumas especificidades dependendo da complexidade da área em questão.

A execução destes programas consiste na realização do “trabalho de campo”, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente definidos.

Fase de avaliação e elaboração do relatório

O relatório trata-se de um documento formal onde o auditor interno descreve o trabalho efetuado, a metodologia utilizada na realização dos testes, os métodos e procedimentos utilizados, e ainda qual a apreciação sobre o SCI.

Aquando da deteção de um problema é igualmente importante proceder-se a uma análise de “custo-benefício”.

Depois de detetados os problemas e as maiores áreas de risco, chega a parte em que o auditor interno deverá sugerir recomendações, que deverão ser discutidas com os

auditados antes da sua aplicação, no sentido de haver uma maior envolvimento dos mesmos na busca de soluções que permitam mitigar ao máximo os riscos incorridos, isto em conformidade com os objetivos da empresa. O tempo despendido na aplicação das recomendações reveste-se de particular importância pois a tempestividade é considerada uma variável fulcral que poderá fazer toda a diferença.

O trabalho de auditoria é finalizado após constatar-se que as recomendações, através de acompanhamento, estão a surtir o efeito desejado e se se mostram de facto uma mais valia para a organização. (*follow-up*)

A auditoria interna não se limita apenas à avaliação, análise e diagnóstico, sendo que a sua proatividade é comprovada pela implementação de medidas e soluções corretivas que ajudem as empresas a almejarem os objetivos propostos e incrementará na entidade um ponto passível de ser considerado valor acrescentado. (Pinheiro, 2005).

2.7 Abordagem da Auditoria Interna no COSO-ERM

O COSO-ERM é uma estrutura que visa auxiliar as organizações a perceber o que é o risco, e de que modo é que ele está presente na empresa. Na perspetiva do COSO, o risco é observado sob o ponto de vista empresarial, tendo em conta as pessoas em todos os níveis da organização.

O COSO define risco como sendo a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização dos objetivos. Contudo, os eventos podem resultar de fontes internas ou externas à organização e podem causar impactos positivos e ou impactos negativos. Neste sentido, o COSO refere o seguinte:

“Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização de objetivos”

Esta nova abordagem da gestão de risco, não muda a maneira como olhamos para as técnicas de avaliação dos riscos individuais, mas sim, como olhamos para a “imagem” do risco numa perspetiva empresarial.

A abordagem da Auditoria Interna no COSO-ERM, deve ser no sentido de:

- ✓ iniciar com os objetivos chave do negócio;
- ✓ identificar as ameaças que permitam alcançar os objetivos chave;
- ✓ identificar os níveis de risco;
- ✓ acordar limites de tolerância relativos aos níveis de risco;
- ✓ identificar controlos chave para reduzir o risco;
- ✓ verificar as operações desses controlos chave;
- ✓ sugerir melhoramentos para aumentar a eficácia.

Quanto ao ERM, de acordo com o IIA (2007), no estudo: *“Internal auditing and ERM: Fitting in and Adding Value”*, existem 3 áreas chave para a Auditoria Interna atuar: uma onde tem um papel importante baseado no risco, no que diz respeito ao ERM, outra onde tem um papel legítimo, embora com ressalvas, e por último, onde não deve ter qualquer papel, pois já são assuntos que competem apenas à gestão, que é a responsável pela gestão do risco. Assim, o papel da Auditoria Interna é:

1. importante face ao ERM, ao rever a gestão dos riscos chave, ao avaliar o reporte desses riscos, ao avaliar os seus processos, ao dar segurança de que os riscos foram corretamente avaliados e na gestão dos processos.
2. legítimo, embora com ressalvas, quando consolida os reportes dos riscos, coordena as atividades de ERM, forma a gestão para dar resposta aos riscos, facilita a identificação e avaliação dos riscos, mantém e desenvolve a estrutura de ERM, e desenvolve a estratégia de gestão do risco para aprovação da gestão.

Contudo, a Auditoria Interna não deve estabelecer o apetite ao risco, nem efetuar a imposição de processos de gestão risco, nem gerir o risco, ou tomar decisões face ao apetite ao risco, ou ainda implementar respostas ao risco, pois são tudo responsabilidades da gestão do risco.

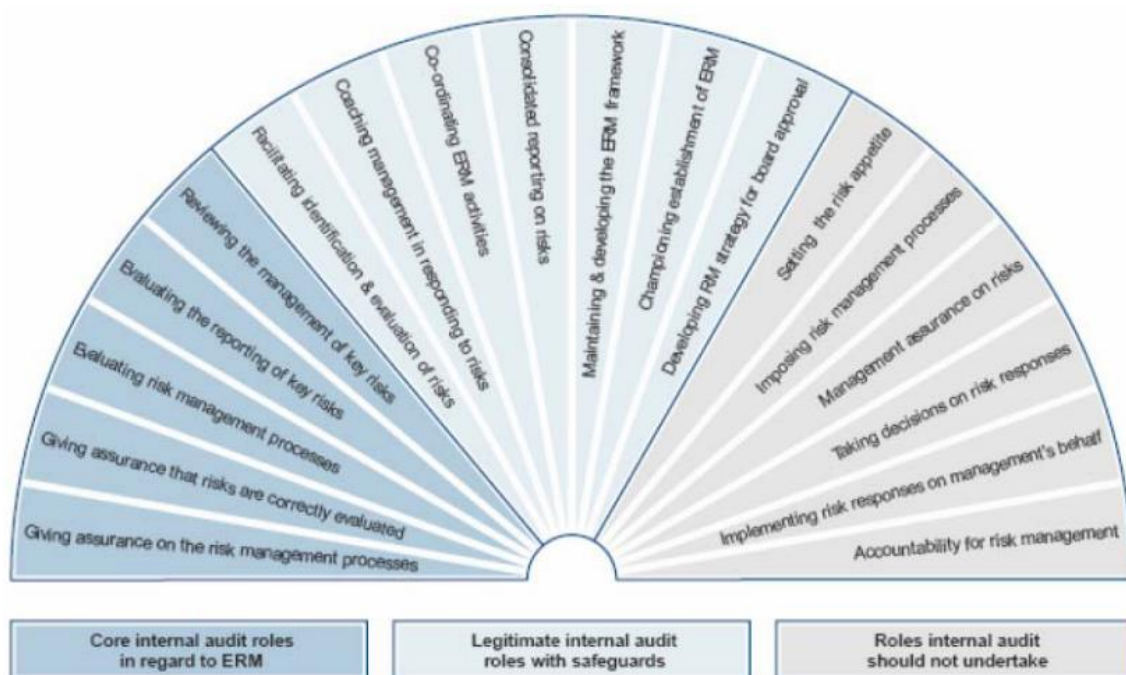


Figura 1 - Internal Audit Role in ERM: Internal Auditing and ERM. Fitting in and Adding Value. IIA (2007, pág. 5)

2.8 Em resumo

O capítulo II abordou o conceito de Auditoria Interna e a sua evolução ao longo dos anos, procurando demonstrar as alterações que foram surgindo na profissão de Auditor Interno, nomeadamente no que diz respeito às suas funções como também a sua aproximação à gestão de topo. Depois de devidamente especificada e caracterizada a sua função, fez-se referência às normas internacionais pelas quais os Auditores Internos se devem reger, distinguiu-se a Auditoria Interna e Auditoria Externa e de que forma ambas se podem complementar. Por último, especificou-se as várias fases que devem estar presentes numa Auditoria e explicou-se a abordagem da Auditoria Interna no âmbito do COSO-ERM.

Depois de definidos os conceitos mais básicos, o próximo capítulo intitulado de “Criação de Valor” visa demonstrar a maximização de valor, a gestão eficaz e a contribuição estratégica da Auditoria Interna.

CAPÍTULO III – CRIAÇÃO DE VALOR

3 Criação de valor

3.1 O Conceito de Valor

Porter e Kramer (2011) defendem que as empresas, ao definirem o seu modelo de negócio, devem adotar desafios sociais, através de *Creating Shared Value*, propondo assim olhar para as questões sociais como um desafio. Acreditam que os mesmos ganhos e eficiência podem ser alcançados, olhando para as questões sociais de um produto, cadeia de distribuição e *stakeholders*. O desenvolvimento do conceito “criação de valor partilhado” – refere-se à forma de como as empresas procuram gerar retorno sobre o investimento para os acionistas e proprietários, através de criação de valor para outras partes interessadas e para a sociedade em geral.

Segundo Porter e Kramer (2011), o valor partilhado é uma forma para alcançar valor económico e vantagem competitiva, contribuindo ao mesmo tempo para a sustentabilidade e trazendo benefícios sociais para a comunidade. Segundo os mesmos autores, a empresa pode criar valor económico com a criação de valor social.

Segundo Rodrigues (2000), a maximização do valor de mercado da empresa não beneficia somente os acionistas (*shareholders*), mas também os colaboradores, os clientes, os fornecedores e diversos agentes económicos envolvidos no negócio (*stakeholders*). Daí, um número crescente de empresas estar a explorar com êxito as potencialidades dos modelos de gestão baseados especificamente na criação de valor financeiro, melhorando a sua performance global e criando vantagens competitivas de longo prazo.

Segundo Neves (2011), as decisões de gestão que criam valor para a empresa podem ser enquadradas em três tipos:

- ✓ **Decisões operacionais**, que dizem respeito à gestão corrente das atividades;
- ✓ **Decisões de investimento**, que correspondem à aquisição e alienação de bens dos ativos fixos, de investimentos financeiros e imobiliários que, são fundamentais para o funcionamento das empresas e para o seu sucesso a médio e longo prazo;
- ✓ **Decisões de financiamento**, que dizem respeito às operações de capital (aumentos de capital ou financiamentos de médio e longo prazo) e ao financiamento de curto prazo, que permitem a obtenção dos recursos financeiros necessários para a realização dos investimentos necessários e para a cobertura de eventuais défices de tesouraria em períodos de picos de atividade.

Ora, a Auditoria Interna não tendo a competência de tomar decisões de gestão, pode e deve ajudar a gestão de topo no que diz respeito a decisões de natureza operacional, de investimento e de financiamento.

O conceito de valor pode ser entendido como o rácio entre o que temos de despende para receber / obter algo e a necessidade / importância que atribuímos ao que pretendemos obter.

Como se depreende, é um conceito ao qual está associada uma subjetividade enorme visto o valor percecionado estar fortemente ligado à componente emocional e psicológica de cada ser humano. O conceito de valor está sempre ligado a tudo o que fazemos, seja na forma individual ou coletiva, no âmbito de uma empresa ou organização.

3.2 Auditoria Interna e gestão eficaz

Num mundo em constante mudança e de incertezas em relação ao futuro, as empresas foram obrigadas a ter uma atenção redobrada ao ambiente envolvente e desenvolvimento do mercado, identificando oportunidades e ameaças, avaliando internamente a posição da empresa, permitindo extrair os seus pontos fortes e identificar os pontos fracos, e para tal, definir objetivos, estratégias, políticas globais e análise frequente dos resultados.

Muito se tem questionado sobre a real valia e qual a verdadeira função da auditoria interna no seio das organizações. Mas a realidade é que a sua existência é um ponto fundamental naquilo que é a sua atuação e desempenho no auxílio de tarefas dentro da filosofia da organização. A auditoria interna não pode ser vista como apenas como “um opositor” que se limita a apontar as falhas e os erros, mas sim como uma estrutura que também se preocupa em conceder à organização uma posição vantajosa, sustentada e competitiva que culmina em sustentabilidade e rentabilidade.

Para alcançar uma posição competitiva, vantajosa e sustentada, para serem rentáveis e até mesmo para sobreviverem, as instituições precisam ser geridas com eficácia e eficiência, de modo que os objetivos propostos sejam alcançados e, para isso, a auditoria interna, como função de apoio, dotada dos conhecimentos neste domínio, desempenha um papel importante (Rego 2001, pág.19). O mesmo autor que considera que:

“a Auditoria Interna preocupa-se, também, com a melhor rentabilização dos recursos disponíveis assim como com o cumprimento dos objetivos previamente fixados, servindo as organizações na sua globalidade e não apenas os seus gestores.”

Para Pamponet (2009, pág.14) a Auditoria Interna constitui:

“uma função de apoio à gestão e, além de importante, tornou-se imprescindível no mundo empresarial atual, visto que assessora as empresas na obtenção de eficiência e eficácia dos processos e recursos internos”

Segundo Pinto (2016, pág. 26), a Auditoria Interna é uma peça importante para a gestão das organizações, pois através dos resultados obtidos a estratégia e o plano elaborados pela empresa vão poder identificar mais facilmente as oportunidades e as ameaças para a consecução de resultados futuros.

Neste sentido, urge definir prioridades e planejar, programar e desenvolver convenientemente as atividades de auditoria interna em consonância com as estratégias e políticas globais pois só assim as organizações estarão mais perto de conseguir uma gestão eficaz.

De acordo com Vasconcelos e Pereira (2004), a importância da Auditoria Interna reside na articulação de movimentos que a sua implementação redunde, isto é, nos seus efeitos e impactos. Não é sua função apenas apontar falhas e reportar à gestão de topo. Esta visão simplista dos serviços de Auditoria é o maior obstáculo de impedimento à conquista da eficácia. Sinalizar falhas é importante na medida em que alerta a gestão de topo para a necessidade de mudança, mas a análise das mesmas falhas ou deficiências e a recomendação de soluções são os fatores que realmente conferem utilidade à ação na busca da informação. Por isso, o auditor é um importante apoio no processo de gestão e não os olhos desta mesma gestão.

Uma gestão empresarial eficaz resulta da combinação de 7 variáveis:

- ✓ Grau de organização;
- ✓ Liderança interna;
- ✓ Eficácia na manutenção e criação de mecanismos de controlo interno (Contabilísticos, financeiros e operacionais);
- ✓ Alocação eficiente de recursos materiais e humanos;
- ✓ Empreendedorismo;
- ✓ Eficiência da assessoria de linha.

A maior parte dos desempenhos das variáveis supracitadas são facilitadas pelo exercício de Auditoria Interna na medida em que fornece elementos para configuração de quadros de ação em plano teórico, ou seja, fundamentação da estratégia a nível interno e/ou externo. O exercício da sua atividade permite responder à necessidade de otimizar processos e adequar posturas aos fins organizacionais determinados.

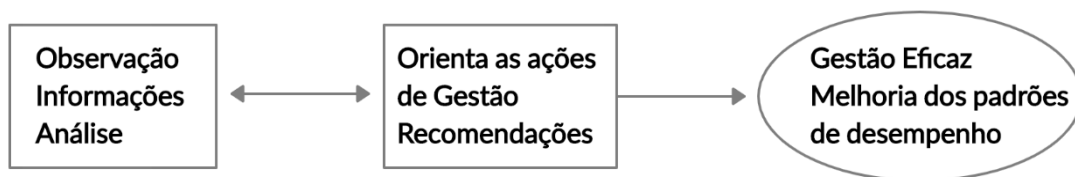


Figura 2 - Fonte de informação da Auditoria. (Adaptado da Revista Brasileira da Contabilidade (2004, pág. 69))

O cenário económico moderno tem exigido respostas rápidas das organizações às mudanças do mercado, bem como a estratégia de criação de valor para os seus produtos. Entre as variáveis “custo” e “preço” existe um abismo decorrente da capacidade apreciativa dos clientes que adquirem o produto organizacional, isto é, existe o que denominamos de valor. Posto isto, é incontestável o valor acrescido do trabalho de uma equipa direcionada ao atendimento das necessidades de informação e implementação. O alcance do binómio eficiência – eficácia é função da visão que os titulares da organização têm do trabalho de Auditoria Interna.

3.3 Influência do Risco na Auditoria Interna

A Auditoria Interna deve ocupar-se da avaliação com regularidade e eficácia dos controlos internos relativos à quantificação, informação e limitação dos riscos, o que lhe irá permitir identificar com maior precisão as áreas prioritárias de maior risco que carecem de uma maior atenção por parte da administração, devendo, por isso, serem analisadas em primeira instância.

Nem sempre as organizações conseguem concretizar os seus objetivos na medida em que estes têm de ser atingidos num ambiente de risco. Como tal, as empresas devem conhecer

os riscos que ameaçam o seu negócio, de modo a precaverem-se e tomarem as medidas adequadas de mitigação para que não coloquem em causa o cumprimento dos objetivos.

O IIA (2004, pág.19), considera que o risco é:

“a possibilidade da ocorrência de um evento que tenha um impacto sobre o alcance de objetivos, sendo que esse risco é medido em termos de impacto e probabilidade de ocorrência”.

A noção de risco está relacionada com os possíveis efeitos da ocorrência de um determinado evento. Daqui se depreende que quanto maior for a probabilidade da perda maior é o risco.

Deste modo, a gestão dos riscos constitui uma meta tão importante como captar novas oportunidade de negócio e de crescimento, como também evitar as perdas e comprometer o alcance dos objetivos.

O COSO (2004, pág.4) define a Gestão de Risco como:

“um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afetar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objetivos da organização serão alcançados”.

Rodrigues (2013, pág. 37) refere que, segundo a ISO 31.000¹¹, um processo de gestão de risco eficaz deve atender às seguintes fases:

- 1- Definir o contexto para a análise do risco;
- 2- Identificar, caracterizar e avaliar o impacto de sua ocorrência;
- 3- Análise das vulnerabilidades dos ativos críticos e as ameaças específicas;
- 4- Avaliação dos riscos através da probabilidade esperada e o impacto decorrente;
- 5- Tratamento dos riscos, identificando e priorizando ações para reduzi-los;
- 6- Supervisão e análises críticas dos resultados.

¹¹ **ISO 31.000** - é uma norma da família de gestão de risco criada pela *International Organization for Standardization*. O objetivo é estabelecer princípios e orientações genéricas sobre gestão de riscos.

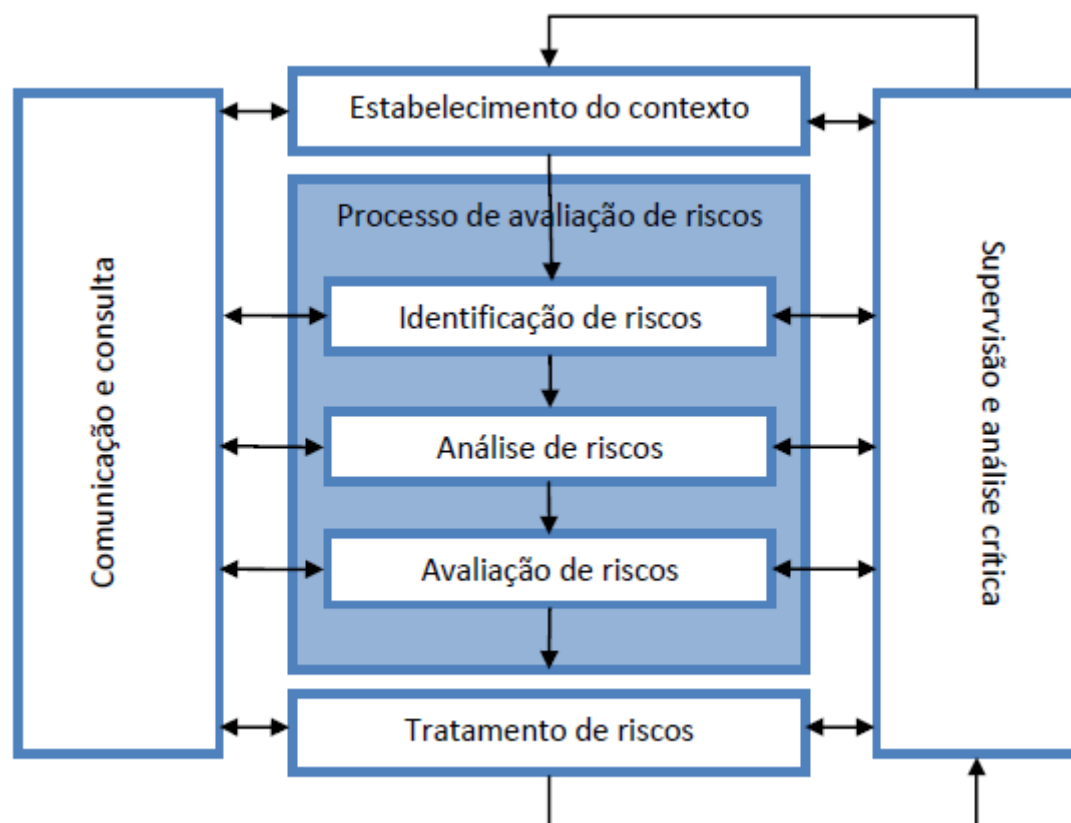


Figura 3 - Processo de Gestão de Risco (adaptado ISO 31.000, pág.14)

A avaliação do risco, usando a metodologia do ERM, é uma função fundamental da atividade de Auditoria Interna, reconhecida tanto pelo IIA, como pelo COSO.

Avaliar os riscos através da utilização da metodologia do ERM proporciona às organizações: melhor conhecimento dos riscos e gestão eficaz dos riscos e das crises; identificação proactiva e aproveitamento de oportunidades; resposta rápida às mudanças na envolvente; retribuição eficiente de recursos para a gestão de riscos; base comum no estabelecimento para compreensão e gestão riscos; maior segurança na tomada de decisões; melhor previsão de possíveis impactos; melhor orientação das ações operacionais; melhor comunicação do valor acrescentado; aumento da credibilidade e confiança; melhoria da reputação corporativa; maior probabilidade de êxito na implementação da estratégia.

A atividade da Auditoria Interna, no âmbito do ERM, tem como objetivo: garantir os processos de gestão de risco, tanto na sua conceção como no seu funcionamento; a eficácia e a eficiência das respostas ao risco, e atividades de controlo relacionadas; a integridade e exatidão da informação gerada sobre a gestão de risco.

Ao aplicar o ERM, a Auditoria Interna: efetua a identificação e avaliação dos riscos; ajuda a direção da organização, para que esta seja capaz de responder perante os riscos, coordena as atividades relacionadas com a gestão integral dos riscos, consolida os relatos sobre os riscos; mantém e desenvolve a estrutura da gestão integral de riscos, e desenvolve a estratégia para a gestão de riscos, para posterior aprovação pela direção.

O ERM pode ser considerado uma vantagem competitiva, pois leva a adotar ações para melhorar a performance, e otimizar o risco, sendo que, também vai influenciar a estratégia do negócio, levando a efetuar ajustes relacionados com oportunidades, e riscos não identificados. Avaliar os riscos de forma proativa nas estratégias dos negócios, para melhorar a tomada de decisão, e aumentar a criação de valor para o acionista, reflete a evolução do modelo de gestão do risco.

Na medição do risco, o fator que mais afeta as probabilidades é o controlo interno.

Controlos eficientes reduzem a probabilidade de perda e, por sua vez o risco. Os controlos deficientes aumentam a probabilidade de perda e o risco aumenta.

Das áreas sujeitas a Auditoria Interna, são estabelecidas prioridades de acordo com os seguintes fatores de risco:

1. As datas e os resultados da anterior auditoria;
2. A avaliação atualizada dos riscos, eficácia da gestão do risco e processos de controlo;
3. As pretensões da gestão de topo, da comissão de auditoria e de *Governance*;
4. Os assuntos correntes relativos à *Governance*;
5. As mudanças significativas verificadas nos negócios, operações, programas, sistemas e controlos;
6. As oportunidades de obtenção de benefícios operacionais;
7. As mudanças e as capacidades do pessoal de auditoria

O objetivo do auditor, aquando da realização de uma auditoria baseada no risco, consiste em obter uma segurança razoável, de que as demonstrações financeiras não se encontram afetadas por distorções materialmente relevantes, motivadas por erros ou fraudes.

Tal envolve três etapas:

- **Avaliação do risco de distorções**, materialmente relevantes, ao nível das demonstrações financeiras;
- **Conceção e realização de procedimentos de auditoria**, que respondam aos riscos identificados, de modo a reduzir os riscos de distorção, materialmente relevantes, nas demonstrações financeiras, a níveis aceitáveis;
- **Emissão de um relatório de auditoria**, cuja redação traduza só resultados do trabalho realizado.

Quanto às componentes do **Risco de Auditoria**, o risco de auditoria compreende dois elementos essenciais:

- ✓ O risco de as demonstrações financeiras conterem distorções, materialmente relevantes (risco inerente e risco de controlo);
- ✓ O risco de o auditor não identificar tais distorções (risco de deteção ou “*engagement risk*”).

A **Tabela 40**, em anexo, evidência as principais componentes do risco de auditoria. De modo a reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável, o auditor deve:

- ✓ Avaliar os riscos de distorção materialmente relevantes;
- ✓ Limitar o risco de deteção.

Tal pode ser alcançado, realizando procedimentos específicos, que respondam aos riscos identificados, com potencial impacto nas demonstrações financeiras, classes de transações, saldos de balanço ou principais asserções. O processo de auditoria visa obter uma segurança razoável, devendo a mesma ser elevada, mas não absoluta. O auditor não pode prestar uma segurança absoluta, em virtude das limitações inerentes ao seu trabalho, dos julgamentos profissionais que realiza, e da natureza da prova obtida.

Os métodos de inovação face ao risco, mais usados, e que levam à criação de valor, são:

- A auditoria contínua e monitorização ou capacidade para rever, analisar e reportar em tempo real;
- A transformação dos controlos, ou processo de desenvolvimento da performance dos controlos, alinhado com as necessidades do negócio, que ajuda a identificar e a gerir os riscos;
- ERM, ou gestão de risco, que alinha a estratégia do negócio e ajuda a identificar e gerir os riscos;

→ Bom quadro de instrumentos tecnológicos, com uma tecnologia inteligente, que atualiza a informação e os alertas, face a determinados indicadores de risco, bem como às oportunidades.



Figura 4 - *Eight Attributes of a maximized internal audit function: State of Internal Audit Profession Study. PWC (2010)*

3.4 O papel da Auditoria Interna na tomada de decisão

A pressão inerente a qualquer tomada de decisão associada às incertezas futuras faz com que os gestores nem sempre optem pelas melhores decisões. Contudo, segundo Neves (2018, pág. 33) estas incertezas podem ser atenuadas mediante a implementação de um bom modelo de decisão, baseado nas informações, dados verídicos, fidedignos e adequados, recolhidos pela auditoria interna, que servirá de apoio ao gestor. Isso vai potencializar resultados favoráveis e aceitáveis.

Para Teixeira (2006, pág. 62), a maior dificuldade de o gestor utilizar um determinado modelo de decisão prende-se com a inclusão e informação. No entanto, esta dificuldade que o gestor denota vai diminuindo à medida que o mesmo vai entendendo a real valia das informações facultadas pelo auditor interno.

Hames (2004, pág.37), realça que:

“o administrador deve reconhecer no auditor um parceiro, um assessor que tendo um conhecimento abrangente da entidade e minucioso na área auditada pode provocar melhorias, subsidiando a sua tomada de decisão”.

A profundidade do conhecimento da auditoria interna sobre o detalhe dos procedimentos e fraquezas da empresa possibilita o desenvolvimento do seu trabalho sustentado por informações fidedignas e adequadas para que no fim se possa obter um resultado favorável e aceitável acerca de qualquer decisão.

Assim, Beuren (2000, pág.21) salienta que:

“A conceção de um sistema de informações que auxilie o gestor a melhorar as suas decisões não depende apenas da identificação dos modelos decisórios dos gestores e de suas necessidades informativas. Muitas vezes, faz-se necessário repensar o próprio modelo de decisão, além de utilizar informação adicional para determinar a probabilidade de ocorrência de cada estado da natureza, a fim de reduzir o problema da incerteza”.

É função da auditoria interna analisar e verificar a eficiência e eficácia dos controlos internos instruídos. Em caso de incumprimento desses controlos, a auditoria interna deverá reportar diretamente ao gestor da empresa que, seguindo as recomendações da auditoria interna para atingir os objetivos propostos, deverá tomar as devidas providências de forma a elaborar as correções necessárias junto do departamento.

Nesta linha de pensamento, a assertividade na tomada de uma decisão que se revele mais favorável e que traga melhores resultados para a entidade depende, sobretudo, do inteiro conhecimento que Auditoria Interna detenha do modelo de gestão praticado pela empresa, e que, ao gestor apenas cheguem as informações, quer qualitativas, quer quantitativas, que culminem no objetivo de interesse.

Neste sentido, pode concluir-se que o trabalho do auditor interno, enquanto parceiro do gestor e em observância com as normas de auditoria interna, contribui de sobremaneira para o funcionamento empresarial, tendo um impacto positivo nos resultados obtidos das organizações, na medida em que possibilita mitigar os riscos inerentes à entidade ou reduzi-los a um nível aceitável.

3.5 Contribuição estratégica e maximização da Auditoria Interna

A maioria das empresas começou a aperceber-se de que despendiam demasiado tempo na análise de processos, sem colocar esforços suficientes na área do negócio. Agora, a obtenção vantagem competitiva para o processo de decisão traduz-se na criação de valor

com a sua performance, na redução de custos e eficiência, o que irá garantir uma maior segurança e confiança nas decisões tomadas.

Neste contexto, a criação de valor da Auditoria Interna passa pelo seu contributo estratégico, com um maior foco no risco. De igual modo, as comissões de auditoria e da gestão esperam que a auditoria interna se adapte rapidamente às mudanças, redefinindo o seu valor, eficácia e performance, dando o seu contributo estratégico à organização.

A auditoria interna tem um papel catalisador ou de facilitador através da melhoria das atividades de gestão de risco, sendo estas coordenadas com membros de outras funções de controlo e de risco. Logo, a Auditoria Interna demonstra liderança na forma como consegue assegurar que os riscos da organização estão apropriadamente controlados.

Segundo Mascarenhas (2010, pág. 13), tem-se assistido a uma abordagem proativa no sentido de criar valor ao negócio, dando ênfase à estratégia, e aplicando o risco e os seus controlos, para fortalecer o negócio e a performance, proporcionando novas oportunidades de negócio, e estabelecer uma relação com o processo de tomada de decisão. O risco deve ser integrado nas unidades de negócio, e ser mais bem coordenado.

A cultura de risco implica uma linguagem e conceitos comuns, e como tal, aumenta a eficácia dos controlos. Pretende-se o alinhamento das técnicas de gestão de risco com a cultura da empresa e o fortalecimento do sistema de partilha de conhecimento. Estes objetivos são possíveis de atingir mediante a comunicação dos riscos utilizando canais e tecnologia apropriados, fomentar o desenvolvimento de programas de formação para a gestão de risco, identificar e treinar “*risk champions*”, providenciar relatos de sucesso e a identificação de vencedores. Não só é importante criar valor como também preservá-lo, e por isso, deve ser transversal a vários níveis. A preservação de valor está presente, tanto nas atividades operacionais (*procurement*, IT, RH, gestão de infraestruturas), como nas atividades de risco (*tax compliance*, reporte aos reguladores). A qualidade da análise está associada à qualidade da tomada de decisão, os riscos do capital humano, a qualidade da colaboração, o impacto da convergência e o compromisso dos acionistas. A nível operacional, as atividades relacionadas com a criação de valor são o planeamento estratégico, fusões e aquisições, planeamento e estratégia de impostos, aumentos de capital, contínua monitorização da auditoria e as iniciativas de crescimentos operacional.



Figura 5 - *Value Creation and Preservation Model: The case for sourcing Internal Audit* KPMG (2008, pág. 5)

As atividades que representam as principais funções na criação de valor, ao nível do risco e *compliance*, são Contabilidade/Finanças/Tesouraria, *Compliance*, Legal, e de Fraude.

Segundo o estudo levado a cabo pela PWC¹² (*PriceWaterhouseCoopers*) (2010), “*Maximizing Internal Audit*”, são necessários 10 passos para maximizar a auditoria interna:

1. Elucidar as expectativas dos *stakeholders*;
2. Desenvolver um plano estratégico;
3. Restringir as auditorias por intermédio de uma estrutura de integração de GRC (*Governance, Risk, Compliance*);
4. Examinar os riscos estratégicos;
5. Desenvolver um plano flexível de auditoria;
6. Acrescer valor através dos recursos chave (Pessoas, Processos e Tecnologia);

¹² **PWC (*PricewaterhouseCoopers*)** - é um Network de firmas independentes que estão presentes em 158 territórios, com mais de 250 mil profissionais dedicados à prestação de serviços de qualidade em auditoria e asseguração, consultoria tributária e societária, consultoria de negócios e assessoria em transações. A firma faz parte do seletor grupo apelidado de “*Big Four*” de empresas de consultoria e auditoria.

7. Fomentar o uso da Tecnologia na Auditoria Interna;
8. Verificar onde devem ser enquadrados os recursos de Auditoria Interna, de forma produtiva através compromisso com a CA e gestão;
9. Designar um plano de comunicação e de relações;
10. Conceber um registo de Performance.



Figura 6 - Maximizing Internal Audit. PWC (2010)

3.6 Auditoria Interna focalizada na Gestão do Risco

Segundo Reis (2019, pág. 27), uma Auditoria Interna baseada no risco não se foca apenas nos riscos da área financeira, não se preocupa só em emitir uma opinião sobre a razoabilidade das demonstrações financeiras e em factos passados e o adequado cumprimento dos regulamentos, normas e procedimentos de controlo interno da organização. Passou a ter outras preocupações relacionadas com a análise, avaliação e controlo dos riscos de negócio, e também a ter uma atitude mais comprometida com os objetivos da gestão.

A Auditoria Interna baseada no risco tem como principais objetivos fornecer uma segurança razoável no que diz respeito a se:

- ✓ Os processos de gestão de risco que a gestão implementou na organização estão a funcionar corretamente, conforme foram definidos e se são adequados;

- ✓ As respostas aos riscos são eficazes e adequadas na gestão do risco inerente, reduzindo esses riscos para níveis aceitáveis pela organização;
- ✓ Estão definidos e corretamente implementados controlos que mitiguem eficazmente os riscos de modo a não colocar em causa a concretização dos objetivos definidos pela gestão;
- ✓ Os processos de gestão de risco são acompanhados pela gestão de modo a garantir que os riscos, respostas e ações desenvolvidas são eficazes e estão em linha com os objetivos da organização.

A auditoria interna baseada no risco tem como principal objetivo determinar quais os objetivos primários do negócio da organização, os riscos associados, o apetite ao risco e níveis de tolerância, de modo a avaliar o grau de eficácia das atividades de gestão de risco empresarial desenvolvidas de forma a garantir a prossecução dos objetivos da organização, nomeadamente no que diz respeito às medidas de controlos implementadas e a eficácia das mesmas na redução dos riscos para níveis aceitáveis.

De acordo com estudo realizado pela KPMG¹³ (2009) “*Understanding and articulating risk appetite*”, uma boa definição do apetite ao risco deve ter as características:

- ✓ Refletir a estratégia, objetivos da empresa, planos de negócio e expectativas dos acionistas;
- ✓ Refletir todos os aspetos do negócio;
- ✓ Abranger a vontade e capacidade de assumir o risco;
- ✓ Estar documentada;
- ✓ Considerar as aptidões, recursos e tecnologia requerida, para gerir e monitorizar a exposição ao risco;
- ✓ Incluir uma tolerância ao risco;
- ✓ Ser revista periodicamente face às condições de mercado;
- ✓ Ter aprovação do Conselho de Administração

Possíveis falhas ao estabelecer o apetite ao risco, podem levar a uma aversão ao risco, ou muito facilitador ao risco, e não intervir para minimizá-lo. Em primeiro lugar, é preciso

¹³ **KPMG** - é uma das maiores empresas de prestação de serviços profissionais, que incluem *Audit* (Auditoria), *Tax* (Impostos) e *Advisory Services* (Consultoria de Gestão e Estratégica, Consultoria Empresarial, Governança Corporativa, Assessoria Financeira, Riscos, *Compliance*, Fusões e Aquisições, Reestruturações, Inovação e Tecnologia). Integra o grupo de empresas chamadas de Big Four, as quatro maiores empresas multinacionais do setor.

um entendimento e linguagem comuns na empresa. Antes de se avançar para aplicações de risco mais sofisticadas, é necessário ter os fundamentos certos, estabelecer uma cultura de risco na empresa e desenvolver os processos. Uma visão única do risco entendida pela organização, é preponderante para obter o apetite ao risco, e a sua tolerância, certos.

Framework element	Linkage to risk appetite	Risk culture
Risk governance	Clear risk appetite statement approved by board and embodied in risk policy and delegated authorities. This sets the 'tone from the top' and a foundation for the risk culture.	
Risk assessment	Frequent risk assessment process to identify new and changing risk landscape in context of risk appetite.	
Risk quantification and aggregation	Regular quantification and aggregation of risk to prioritize focus of risk management and control.	
Monitoring and reporting	Monitoring and reporting of performance against risk based limits based on risk appetite.	
Risk and control optimization	Framework of controls calibrated in line with risk appetite to optimize cost/benefit.	

Figura 7 - Understanding and articulating risk appetite. KPMG (2009, pág. 6)

A ligação entre o apetite ao risco e a tomada de decisão, é importante, para atingir o crescimento sustentável. O apetite ao risco consiste numa base, entre o que é demais, e o que é de menos risco. A tolerância ao risco pode ser alterada, e por isso, deve ser revista para que o apetite ao risco esteja alinhado com a estratégia do negócio. Deste modo, a avaliação do risco é uma forma de criar valor porque as empresas começam a perceber de que uma boa gestão de risco, pode conduzir a uma melhor performance financeira e uma forte reputação.

Dada a severidade e complexidade dos riscos que enfrentam, as empresas começaram a alocar os recursos e despesas às funções de controlo do risco por forma a obter vantagem competitiva na sua abordagem.

Segundo a Deloitte¹⁴, no estudo, “*Using Risk Intelligence to drive value*” (**Figura 8**), o desafio é ter um mapa estratégico que assegure a proteção de valor (*value-at-risk*), e que tire partido das vantagens das oportunidades de negócio, criando valor para os

¹⁴ Deloitte - Presta serviços de audit & assurance, consulting, financial advisory, risk advisory e tax. Forma também as “Big Four”.

stakeholders (value-at-stake). O *SWEET-SPOT* refere-se ao nível de risco tomado, que assegura o máximo retorno ou valor para o acionista.

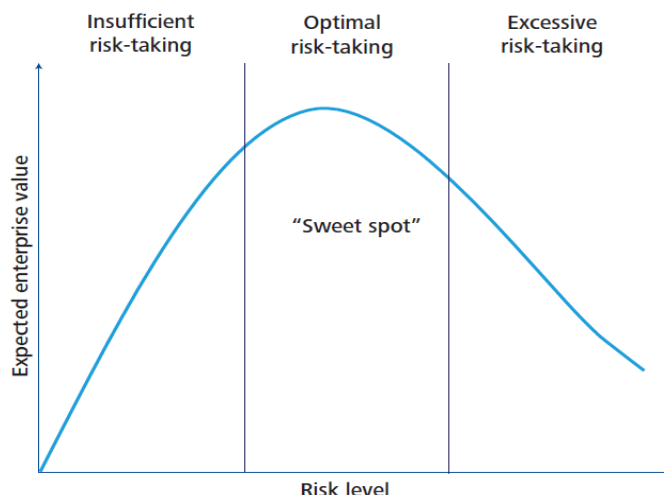


Figura 8 - Value Risk Profile: Using Risk Intelligence to drive value. Deloitte (2009)

Se o risco não estiver otimizado, deve-se rever as iniciativas estratégicas para o otimizar, isto é, substituir os projetos de baixo risco e baixa rendibilidade, optando pelos projetos que incorporem maior risco e maior retorno, e o inverso, caso se verifique que a empresa esteja situada em zona de risco excessivo, face ao valor do retorno obtido para o acionista. As vantagens competitivas inerentes à utilização do “*Risk Intelligence*”, para criar valor, são:

- Ter estratégias mais sustentáveis, com equilíbrio entre a recompensa no curto prazo e a viabilidade de longo prazo;
- Maior flexibilidade estratégica;
- Maior Foco na tomada de decisão estabelecendo prioridades;
- Ter menos surpresas indesejadas, através de uma cultura de risco, cujo foco está na redução da probabilidade de tomar decisões que não estejam alinhadas com os valores e prioridades da empresa;
- Fácil acesso ao capital através de um robusto ERM, que irá fazer beneficiar de melhores termos de empréstimo, que pode ajudar nas iniciativas estratégicas;
- Melhores controlos de custo, quando o planeamento estratégico incorpora a gestão do risco, pois evita a existência de projetos não planeados e que surgiram apenas, para fazer face a riscos não considerados inicialmente, e originam custos elevados e limitações de recursos.

Uma entidade deve adotar a implementação da gestão de risco por diversas razões, entre as quais se destacam, o alinhamento e a integração de diferentes visões da gestão de risco, desenvolvimento de uma base de confiança em relação aos diferentes parceiros de negócio, a consolidação do governo das sociedades, resposta eficaz no caso de ocorrerem eventuais mudanças e o alinhamento da estratégia com a cultura da organização.

Aquando da avaliação do risco, a organização percebe que até que ponto os eventos previstos e não previstos podem ter influência no cumprimento dos seus objetivos, sendo feita uma análise de qual a probabilidade de ocorrência de um determinado evento, assim como os impactos que possam advir dessas mesmas ocorrências. Com a análise e gestão de risco do negócio pretende-se obter uma elevada probabilidade de ocorrerem eventos com impacto positivo e diminuir a probabilidade e impactos de eventos negativos.

A priorização dos riscos deve ser feita consoante o seu nível de criticidade e urgência, tendo ainda em conta, a avaliação dos controlos na mitigação dos mesmos.

3.7 O papel do auditor interno na Gestão de Risco

O auditor interno deve efetuar uma análise crítica e isenta dos procedimentos e processos da empresa, de forma independente, para que possa emitir informação útil à entidade e proporcionar uma adequada tomada de decisões, no sentido de alcançar os objetivos anteriormente estabelecidos. As empresas devem perceber de forma absoluta que a administração é a responsável pela gestão de risco. Por sua vez, os auditores internos devem aconselhar, apoiar ou contestar as decisões tomadas pela gestão sobre o risco ao invés de tomar decisões sobre a gestão de risco.

Neste contexto, segundo a IIA (2004) e no âmbito do ERM, é da competência da Auditoria Interna:

- ✓ Certificar os processos de gestão de risco;
- ✓ Certificar que os riscos estão corretamente identificados e avaliados;
- ✓ Avaliar os processos de gestão de risco;
- ✓ Avaliar o reporte dos principais riscos;
- ✓ Rever a gestão dos principais riscos;

O IIA (2004), refere ainda quais as atividades que não são da competência da Auditoria Interna por serem precisamente da responsabilidade da gestão e quando tomadas pela auditoria interna vão diminuir a independência desta nas competências que o IIA lhe atribui. Deste modo, não é da competência do Auditor Interno:

- ✓ Estabelecer o apetite ao risco;
- ✓ Estabelecer processos de gestão de risco;
- ✓ Tomar decisões quanto às respostas a dar aos riscos identificados;
- ✓ Implementar medidas que mitiguem os riscos;
- ✓ Ser responsável pela gestão de riscos.

3.8 Estados de maturidade da Gestão de Risco

A Auditoria Interna fornece valor à entidade por via do seu contributo estratégico, procurando assegurar os controlos e ainda a gestão de risco. A função centrada no risco vai muito além de apenas uma focagem nos controlos, inserindo-se também numa abordagem de avaliação e gestão de risco, o que permitirá aumentar o valor funcional da auditoria interna. Segundo a PWC (2007), no estudo “*Internal Audit 2012*”, o valor funcional depende de dois fatores, nomeadamente: **a natureza da focagem da auditoria interna** e **a relativa maturidade do processo de gestão de risco na organização**.

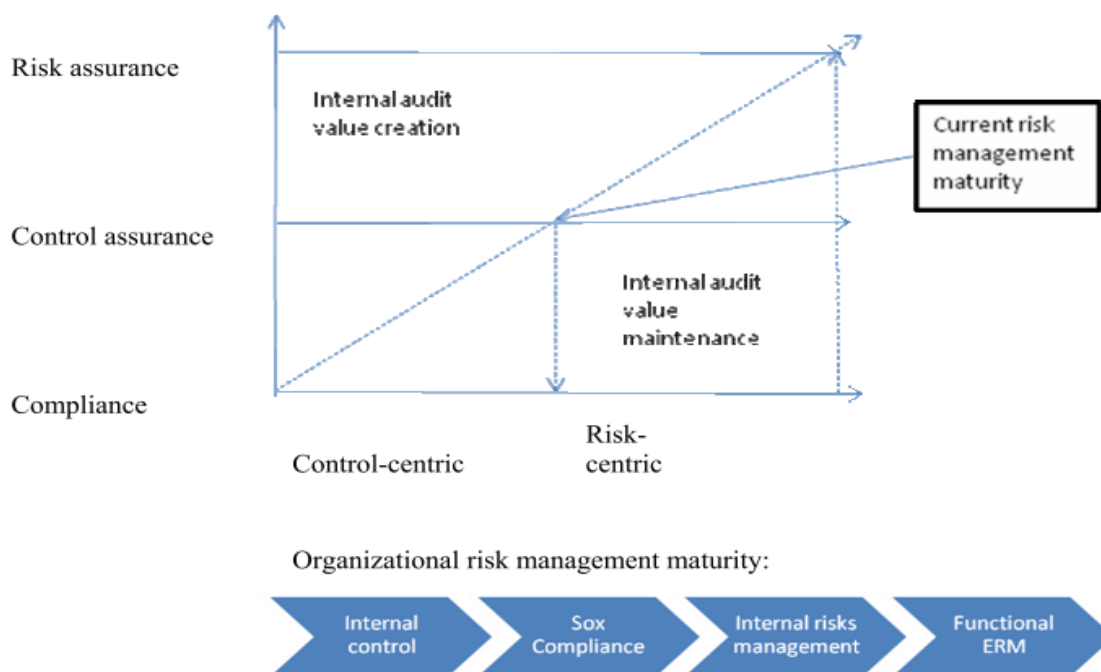


Figura 9 - *Internal Audit 2012 Value Model*. PWC (2007, pág. 6)

De acordo com a **Figura 9**, a criação de valor por parte da auditoria interna depende não só da maturidade da gestão de risco, como também da sua estrutura. Quanto maior o nível de maturidade e de desenvolvimento da estrutura, mais eficaz é a auditoria interna perante o risco. De acordo com o estudo efetuado, existem 4 estados de maturidade da gestão do risco:

No primeiro estado, a gestão preocupa-se essencialmente com as áreas chave do controlo interno expostas a um maior risco, e verifica se essas áreas funcionam de acordo com o desejado. Todavia, apesar de serem desenhados os controlos a efetuar, não existe um controlo interno formal documentado. As atividades de auditoria interna nesta fase, como testes e monitorização dos controlos, são muito dependentes das pessoas, podendo algumas delas não ter a formação necessária acerca da forma como as atividades de controlo se efetuam.

No segundo estado, a propósito da exigência da lei Sarbanes-Oxley Act de 2002, deu-se uma definição comum de controlo interno, tal como promulgado pelo COSO, e de uma documentação formal das suas atividades. Esta lei formalizou a abordagem das empresas à gestão, monitorização e testes dos controlos internos, bem como, à sua eficiência e eficácia face aos riscos formais estabelecidos.

No terceiro estado, de risco informal, é a própria gestão que define os seus vastos riscos e estabelece o ERM. Os controlos já foram standardizados, são feitos testes periódicos, há o reporte de resultados, e são empregues ferramentas automáticas para assegurar, reportar estes riscos e controlar as suas atividades.

O COSO define ERM como um processo efetuado pelo Conselho de Administração, a Direção e restante pessoal de uma entidade, aplicado à definição da estratégia de toda a entidade, e concebido para identificar potenciais acontecimentos, que possam afetar a entidade e gerir os riscos dentro do aceitável, assegurando a concretização dos objetivos.

Para o IIA, o papel da atividade de Auditoria Interna no ERM é proporcionar uma garantia sobre os processos de gestão de risco, se os riscos são corretamente avaliados, bem como avaliar a comunicação dos riscos chave, e rever a gestão dos riscos chave.

No quarto e último estado, de risco funcional, a empresa define e implementa os processos formais de gestão de risco. A gestão adota o ERM como o COSO *risk management framework*. Existe gestão e monitorização do risco em *real-time*, e as atividades de

controlo são suportadas por ferramentas automáticas, o que permite rápidas mudanças nessas atividades de controlo, em antecipação aos riscos emergentes.

3.9 Técnicas e estratégias utilizadas na gestão do Risco

Cada empresa tem as suas próprias especificidades e o fato de não existir um modelo de avaliação de risco standardizado que seja transversal a todas as organizações, faz com que o auditor interno leve em consideração as características mais representativas do risco. Além disso, deve ter um conhecimento dos métodos utilizados e da filosofia de medição de riscos, o que lhe irá permitir uma melhor adaptação de acordo com o caso em análise.

Impacto	Crítico			
	Importante			
	Gravêl			
		Remota	Possível	Provável
		Probabilidade		

Figura 10 - Matriz de Risco de Protiviti (Ferreira (2010, pág. 40))

Na figura acima, temos representada a matriz de risco, em que o eixo das abcissas corresponde à probabilidade de um determinado risco vir a acontecer e que pode ser classificada como **remota**, **possível** ou **provável**. Uma probabilidade é **remota** quando é improvável a ocorrência de um determinado risco. Já uma probabilidade será considerada **possível** quando existe um nível de probabilidade de que um risco possa efetivamente

ocorrer e, por último, será **provável**, quando existir uma forte possibilidade de o risco acontecer.

O eixo das ordenadas diz respeito ao impacto causado pela ocorrência de um determinado risco, e pode ser classificado como **gerível**, **importante** e **crítico**. O impacto considera-se **gerível** quando o risco, ao ocorrer, é controlável. É **importante** quando se trata de um risco merecedor de alguma atenção por parte da gestão porque em caso de ocorrência pode trazer algumas consequências desagradáveis à organização. O impacto é classificado como **crítico** quando estamos perante um risco considerado preocupante pela gestão, e que em caso de ocorrência poderá trazer graves implicações e pôr o futuro da organização em causa, e como tal, merece uma atenção redobrada.

No entanto, além de os riscos de impacto e probabilidade, é necessário que todos outros riscos não sejam descurados pelas entidades, pois apesar de terem uma probabilidade baixa, representam também eles riscos e como tal deverão ser acompanhados e monitorizados pelas empresas para estas não serem surpreendidas.

Assim, a matriz de risco baseia-se numa técnica intuitiva e de simples compreensão, sendo que se trata de uma avaliação a três dimensões, horizonte temporal (por exemplo 1 ano, 3 anos), impacto e probabilidade de ocorrência de um determinado risco. O auditor interno ao avaliar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos riscos de cada processo, consegue identificar quais os riscos com maior nível de criticidade que exijam uma maior atenção por parte da gestão.

Podem ser utilizadas várias técnicas por via da comunicação comum, que se revela um instrumento facilitador do diálogo permanente entre os vários intervenientes na gestão de risco, identificação dos riscos aplicáveis, o glossário de riscos, localizar as fontes e as origens dos riscos, medir o impacto (**gerível**, **importante** ou **crítico**) e o grau de probabilidade (**remota**, **possível** ou **provável**), elaborar a sequência de riscos consoante grau de importância, considerar potenciais perdas financeiras, reputação da empresa, impacto na imagem, impacto no cumprimento dos objetivos, entrevistas com pessoas em lugares chave da organização, aplicação de checklists e análise do histórico.

“Utilizando uma linguagem comum, imaginação e um forte conhecimento do processo de negócio, a organização está mais habilitada a alcançar os objetivos do negócio” (McNamee 2000, pág.51).

A utilização de uma linguagem comum permite organizar da melhor forma as informações e dados relacionados com os riscos, as fontes de risco, métricas de risco, análise e comunicação na empresa e, ainda, os níveis de processo.

O COSO ERM (2004), defende que a avaliação da probabilidade e do impacto deve ser feita individualmente ou por categorias, tendo por base um período temporal, através de métodos qualitativos e quantitativos.

Quando os riscos são difíceis de quantificar ou não existe informação suficiente sobre os mesmos, então opta-se pela utilização dos métodos qualitativos. Os métodos quantitativos têm uma maior precisão, e por isso, são utilizados em atividades mais complexas, funcionando como complemento das técnicas qualitativas.

Depois de os riscos serem devidamente classificados, analisados e avaliados, segue-se a forma de atuação ou de reação por parte da empresa perante os mesmos. Pires (2010, pág. 23), refere, citando KRUTZ (2003):

“Se você acha que precisa mitigar todos os riscos que encontrar, seus recursos acabarão antes que você elimine suas vulnerabilidades”, acrescentando ainda que, “Você precisa usar uma combinação de estratégias de acordo com a natureza do seu ambiente e com o seu orçamento de segurança.”

Este autor reforça a importância de uma criteriosa análise dos riscos e relembra que será de todo impossível a uma entidade eliminar na íntegra todos os riscos que a rodeiam. Também destacou quatro estratégias possíveis para fazer face ao risco:

Mitigação de Riscos: Mitigar o risco é, por norma, a reação ao risco mais evocada pelas empresas. Contempla todas as medidas necessárias tomadas pelas empresas contra as ameaças que determinados riscos podem representar para elas.

Aceitação de Riscos: Para a empresa aceitar o risco é necessário que o custo de eliminação desse mesmo risco seja substancialmente maior do que o custo para a empresa associado às consequências que este produzirá na mesma. Ou então, desde que a sua eliminação desvie recursos de eliminação de um outro risco mais grave.

Transferência de Riscos: A transferência de riscos, é tal como o nome indica, a partilha de risco com terceiros. É uma prática bastante comum porque em alguns casos é mais benéfico para as empresas transferir o risco para terceiros (empresas seguradoras ou

contratos com fornecedores) do que alocar recursos limitados a iniciativas de mitigação de risco que provavelmente farão pouca ou nenhuma diferença.

Contenção de Riscos: Existem outros casos em que as empresas não têm capacidade para comportar os custos associados à eliminação de um determinado risco. Quando assim é, devem evitar totalmente o risco, isto é, retirando o processo em questão ou antes disso deixando mesmo de o instalar.

Ainda em alusão à Matriz de Risco devem ser tomadas medidas mediante a classificação de determinado risco:

- **Probabilidade Provável e Impacto Crítico** – Risco Alto – Ação a tomar – EVITAR (eliminar a atividade que dá origem a este risco).
- **Probabilidade Provável e Impacto Gerível** – Risco Médio – Ação a tomar – REDUZIR – (implementar e/ou reforçar controlos ou partilhar com terceiros, contratar um seguro).
- **Probabilidade Remota e Impacto Crítico** – Risco Médio – Ação a tomar – REDUZIR – (ação igual à anterior)
- **Probabilidade Remota e Impacto Gerível** – Risco Baixo – Ação a tomar – ACEITAR - (monitorizar).

3.10 Em resumo

O capítulo III demonstra o modo das Empresas alcançarem valor acrescentado, quer a *stakeholders*, quer a *shareholders* sustentado numa parceria entre a Auditoria Interna e a Gestão de Topo, explorando com êxito as potencialidades dos modelos de gestão baseados especificamente na criação de valor financeiro, melhorando a sua performance global e criando vantagens competitivas de longo prazo. Para tal, é muito importante o contributo estratégico da Auditoria Interna, com um maior foco no Risco. Por sua vez, os auditores internos devem prestar todo o apoio necessário à Gestão de Topo, aconselhando, apoiando ou contestando as decisões tomadas pela gestão sobre o risco sempre que tal se justifique. O aumento do valor funcional da Auditoria Interna depende essencialmente da natureza da focagem da auditoria interna e a relativa maturidade do processo de gestão de risco na organização.

Findada a revisão de literatura, o próximo capítulo irá abordar a metodologia de investigação, especificando qual o tipo de investigação utilizada, assim como o método de recolha de dados.

CAPÍTULO IV – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

4 Metodologia de Investigação

O capítulo metodológico visa indicar o tipo de estudo a realizar, as técnicas para a obtenção de dados e quais os métodos a aplicar para a exploração dos dados obtidos.

4.1 Recurso à Investigação Quantitativa

Segundo Reis (2010), métodos de pesquisa são um conjunto de ações que pretendem dar uma resposta precisa para um determinado problema, através do recurso a diversos instrumentos. Nesta dissertação, é utilizada uma abordagem quantitativa, que, para Poupa (2004), diz respeito ao processo de recolha de dados de forma sistemática, sendo estes observáveis e quantificáveis apoiados na observação de fatos objetivos.

“... permite a realização de um estudo com grandes amostras representativas e os dados são recolhidos a partir dos inquéritos, sob a forma de questionário. Tendo como vantagens o conhecimento estruturado, a validade interna, a generalização, a previsibilidade e o baixo custo. Como desvantagem, o fato dela ser caracterizada por modelo limitado e estáticos, simplicidade, distância em relação à realidade e, por vezes, falta de aplicação prática” (Reis, 2010, p. 62).

Ao nível de estudos exploratórios, a investigação quantitativa, tal como o próprio nome indica, tem por objeto a descrição quantitativa da realidade. Comporta o desenvolvimento de uma estrutura concetual e hipóteses suscetíveis de serem demonstradas.

4.2 Conceção e elaboração do Questionário

A técnica de recolha de dados a utilizar neste estudo é o inquérito por questionário. É uma técnica de observação que se prende com a interrogação a um grupo de indivíduos, os quais representativos de uma população em estudo, caracterizando-se sobretudo pela falta de interação direta entre o investigador e o inquirido, de modo a recolher informações para que seja possível tirar conclusões (Reis, 2010).

A investigação por inquérito leva em consideração as opiniões dos agentes e atores, e dados fatuais do objeto a investigar. Os objetivos dão origem às hipóteses de investigação, que carecem de confirmação (total ou parcial) ou não confirmação. Assim, o instrumento de pesquisa nesta dissertação é o inquérito, na medida em que permite recolher dados, que após a sua introdução numa base de dados, origina resultados. A interpretação dos

resultados acaba por gerar informação conclusiva conducente à confirmação das hipóteses.

Por norma, na linguagem comum, inquéritos e questionários são entendidos como sinónimos, porém, importa distinguir os dois conceitos. Um inquérito é um processo de investigação que visa essencialmente esclarecer dúvidas, melhorar ou aumentar o conhecimento e resolver problemas. Um questionário é um conjunto de questões específicas intencionalmente preparadas para recolher informação para o inquérito e serem objeto de tratamento estatístico.

Optou-se pelo questionário nesta dissertação por ser um método simples, possibilitando o anonimato das pessoas, que podem responder no momento que lhes seja mais apropriado, não as expondo à influência do investigador.

Ainda no que diz respeito ao questionário, primeiro procedeu-se à realização de um pré-teste. Segundo Barañano (2004, pág. 101), trata-se de um ensaio em pequena escala (resposta de um subconjunto da amostra a estudar, neste caso 1 inquirido) para verificar a adequação do mesmo e garantir, de facto, a sua aplicação. Constitui um passo fundamental na investigação porque permite não só evitar a ambiguidade e enviesamento das perguntas como também permite aprimorar o questionário, nomeadamente quanto à necessidade de expressar as questões usando termos técnicos.

Em relação ao trabalho de campo, o questionário foi enviado via eletrónico para as entidades por ser o modo mais barato e rápido, embora por vezes a taxa de resposta inerente a esta modalidade de aplicação seja extremamente reduzida. No entanto, para coletar um número aceitável de respostas, foram efetuados vários telefonemas no sentido de pressionar e apressar as respostas ao inquérito, visto que a recolha de respostas foi um processo demoroso. O questionário encontra-se dividido em 3 partes:

- ✓ Caraterização de empresa;
- ✓ Auditoria Interna;
- ✓ Gestão de Risco.

4.3 Em resumo

Estabeleceu-se como base a abordagem quantitativa para o estudo a realizar, após a recolha de dados através do questionário enviado para as empresas.

No capítulo seguinte, irá ser efetuada a descrição da recolha de dados e a respetiva análise dos mesmos.

**CAPÍTULO V – AUDITORIA INTERNA NA REGIÃO
AUTÓNOMA DOS AÇORES**

5 Apresentação do estudo

Neste capítulo é dado a conhecer quais foram efetivamente os resultados alcançados, de acordo com a informação recolhida e instrumento utilizado, o questionário. Tendo por base a população retirada da revista “*100 Maiores Empresas dos Açores*”, cujos dados se aplicam ao ano de 2018, o questionário incidiu sobre uma amostra de 70 empresas dessa mesma população (*Tabela 37*), não se aplicando às restantes 30 por se tratarem de empresas de pequena dimensão e, como tal, deduziu-se que não teriam órgão de Auditoria Interna.

É importante assinalar que apenas se obteve 22 respostas num total de 70 empresas, o que corresponde a uma percentagem de 31% do total dos inquiridos. Inicialmente tinha-se perspectivado a resposta de no mínimo 30 empresas, mas após um longo período de espera entre reenvios sucessivos do inquérito e vários telefonemas no sentido de pressionar repostas, tal acabou por não suceder. Considera-se um número abaixo do esperado, contudo, ainda assim, entende-se que as respostas obtidas são suficientes para analisar este estudo.

Para uma apresentação mais clara e adequada dos dados extraídos do inquérito no *Google Forms*, recorreu-se ao uso de tabelas e quadros, devidamente reelaborados através do *Microsoft Office Excel*. No que diz respeito ao tratamento dos dados estatísticos e consequente teste de hipóteses, é utilizado o *SPSS*.

As questões serão analisadas individualmente, sendo que em primeira instância, interessa apenas a descrição e análise de um certo grupo (amostra), sem daí retirar inferências ou conclusões precipitadas sobre a população da qual foi retirada a amostra.

5.1 Análise dos dados

A. Caracterização da empresa

1. Qual a posição que ocupa na empresa para qualificar a resposta a este questionário?

Posição ocupada	N.º	%
Conselho de Administração	3	13,64%
Gerência	3	13,64%
Departamento Administrativo	4	18,18%
Departamento Jurídico	0	0,00%
Departamento Financeiro	2	9,09%
Departamento Controlo da Qualidade	7	31,82%
Departamento da Auditoria Interna	2	9,09%
Performance e Controlo de Gestão	1	4,55%
Total	22	100,00%

Tabela 1 - Posição ocupada na empresa pelo inquirido.

Questão 1. Relativamente à posição ocupada na empresa pelos inquiridos, a grande maioria pertence ao Departamento de Controlo da Qualidade com cerca de 32%. De seguida, 18% das repostas foram dadas por pessoal do Departamento de Administrativo, 14% respetivamente à Gerência, 14% do Conselho de Administração, 9% do Departamento de Auditoria Interna, 9% do Departamento Financeiro, e por último, 4% do Departamento de Performance e Controlo de Gestão.

2. Qual é o setor de atividade da sua empresa?

Sector de Atividade	N.º	%
Transportes e Armazenagem	4	18,18%
Indústria	5	22,73%
Agricultura e Pesca	2	9,09%
Comércio	4	18,18%
Construção	2	9,09%
Alojamento e Restauração	0	0,00%
Outros Serviços	5	22,73%
Total	22	100,00%

Tabela 2 - Setor de atividade.

Questão 2. As empresas que responderam a este inquérito era predominantemente do setor de Outros Serviços (23%) e Indústria (23%). 18% são oriundas do setor de Transportes e Armazenagem e outros 18% são do setor do Comércio. Por fim, 9% que

qualificaram a resposta a este questionário eram do setor da Agricultura e Pesca e os restantes 9% do setor da Construção.

3. Qual o número de colaboradores da sua empresa?

Colaboradores	N.º	%
Menos de 10 colaboradores	0	0,00%
Entre 10 e 50 colaboradores	3	13,64%
Entre 50 e 100 colaboradores	2	9,09%
Entre 100 e 250 colaboradores	8	36,36%
Mais de 250 colaboradores	9	40,91%
Total	22	100,00%

Tabela 3 - Número de colaboradores.

Questão 3. A maioria das empresas têm mais de 250 colaboradores, 40,91% (n=9), 36,36% respondeu ter entre 100 e 250 colaboradores (n=8), sendo que apenas 9,09% das empresas (n=2) têm entre 50 e 100 colaboradores e, por último, os restantes 13,64% dos inquiridos referem ter entre 10 e 50 colaboradores (n=3).

4. Qual o Volume de Faturação da sua empresa no último ano financeiro?

Volume de Faturação da Empresa	N.º	%
Menos de 1 Milhão de Euros	0	0,00%
Entre 1 e 10 Milhões de Euros	6	27,27%
Entre 10 e 50 Milhões de Euros	9	40,91%
Entre 50 e 100 Milhões de Euros	3	13,64%
Mais de 100 Milhões de Euros	4	18,18%
Total	22	100,00%

Tabela 4 - Volume de faturação do último ano financeiro.

Questão 4. Para 40,91% das empresas (n=9), o volume de faturação correspondeu a um valor entre 10 e 50 Milhões de Euros, 27,27% (n=6) refere que teve um volume de faturação entre 1 e 10 Milhões de Euros, sendo que 18,18% (n=4) respondeu ter tido um volume de faturação superior a 100 Milhões de Euros, pelo que as restantes 13,64% (n=3) tiveram um valor entre 50 e 100 Milhões de Euros.

B. Auditoria Interna

5. A estrutura da Organização contempla Departamento/Órgão de Auditoria Interna?

Departamento/Órgão de Auditoria Interna	N.º	%
Sim	13	59,09%
Não	9	40,91%
Total	22	100,00%

Tabela 5 - Existência ou não de Departamento/Órgão de Auditoria Interna.

Questão 5. Em 100% das respostas é possível constatar que 59% possuem Departamento de Auditoria Interna e 41% não possuem Departamento de Auditoria Interna.

6. Se respondeu não, por que motivo?

Motivo da não implementação	N.º	%
Nunca foi criado	1	11,11%
Está em implementação	1	11,11%
Subcontratação do serviço de Auditoria Interna	4	44,44%
Existe departamento de Auditoria Interna no Grupo empresarial	2	22,22%
Falta de estrutura que permita criar departamento próprio	1	11,11%
Total	9	100,00%

Tabela 6 - Motivo da não implementação de Órgão de Auditoria Interna.

Questão 6. A não existência de um Departamento de Auditoria Interna deveu-se, na maioria dos casos (43%), à subcontratação do próprio serviço de Auditoria Interna ao exterior e 22% das respostas alegaram já existir no grupo empresarial Departamento de Auditoria Interna. Por outro lado, 11% considera que está em implementação, 11% alega a falta de estrutura para implementar um Departamento deste género e, por último, os restantes 11% consideram nunca ter sido criado.

7. Se respondeu não, considera que se justifica a existência do Departamento ou Órgão de Auditoria Interna?

Se se justifica a existência do Órgão de Auditoria Interna	N.º	%
Sim	3	30,00%
Não	7	70,00%
Total	10	100,00%

Tabela 7 - Justificação da existência de Órgão de Auditoria Interna.

Questão 7. Em 100% das respostas, 30% considera que se justifica a implementação de um Departamento de Auditoria Interna e 70% considera que não se justifica.

8. Se respondeu não, está nos planos da empresa a integração de um Departamento/Órgão de Auditoria Interna no futuro?

Integração de um Órgão de Auditoria Interna no futuro	N.º	%
Sim	1	12,50%
Não	4	50,00%
Talvez	1	12,50%
Não sabe	2	25,00%
Total	8	100,00%

Tabela 8 - Possibilidade de integração de um Órgão de Auditoria Interna no futuro.

Questão 8. Apenas 12% das empresas planeiam implementar um Departamento de Auditoria Interna no futuro. Por sua vez, 50% das empresas não planeiam a implementação deste Departamento e, 13% talvez equacionam a sua implementação e 25% não sabem.

9. Há quanto tempo existe Auditoria Interna empresa?

Tempo de existência do Órgão de Auditoria Interna	N.º	%
Há menos de um ano	1	6,25%
Entre 1 a 3 anos	3	18,75%
Entre 3 e 5 anos	3	18,75%
Entre 5 e 10 anos	4	25,00%
Há mais de 10 anos	5	31,25%
Total	16	100,00%

Tabela 9 - Tempo de existência do órgão de Auditoria Interna.

Questão 9. Pelas respostas obtidas é possível concluir que 31% das empresas têm este Departamento há mais de 10 anos, 25% há mais de 5 a 10 anos, 19% há mais de 3 a 5 anos, 19% entre 1 a 3 anos, e 6% há menos de 1 ano.

10. Quantos auditores compõem o Departamento de Auditoria Interna?

Nº auditores que compõem o Órgão de Auditoria Interna	N.º	%
Menos de 2	7	43,75%
Entre 2 e 5	6	37,50%
Mais de 5	3	18,75%
Total	16	100,00%

Tabela 10 - Número de Auditores do departamento de Auditoria Interna.

Questão 10. Em 100% das respostas, aferiu-se que 19% das empresas têm mais de 5 auditores no Departamento de Auditoria Interna, 37% alegam ter entre 2 a 5 Auditores Internos, e 44% têm menos de 2 Auditores Internos no seu Departamento.

11. No que diz respeito ao modo de integração do órgão de Auditoria Interna na empresa, este reporta diretamente:

Modo de integração do Órgão de Auditoria Interna	N.º	%
À Administração	15	93,75%
Ao Departamento Financeiro	0	0,00%
Ao Departamento de Fiscalização Geral	1	6,25%
Total	16	100,00%

Tabela 11 - Modo de integração do Órgão de Auditoria Interna.

Questão 11. No que diz respeito ao modo de integração do órgão de Auditoria Interna na empresa, 94% (n=15) consideram que o Departamento de Auditoria Interna reporta diretamente à Administração, sendo que os restantes 6% (n=1) reportam ao departamento de Fiscalização Geral.

12. Quais as principais áreas de atuação da Auditoria Interna?

Principais áreas de atuação da Auditoria Interna	N.º	%
Financeira/Contabilística	1	5,88%
Qualidade/Processos	14	82,35%
Gestão de Risco	1	5,88%
Outras	1	5,88%
Total	17	100,00%

Tabela 12 - Principais áreas de atuação da Auditoria Interna.

Questão 12. A esmagadora maioria das empresas (cerca de 82%) classificou Qualidade/Processos como a principal área de atuação da Auditoria Interna, sendo que 6% considera como principal a área Financeira/Contabilística, 6% a Gestão de Risco, e 6% outras.

13. Há preocupação em proporcionar formação sobre as normas de Auditoria Interna?

Formação sobre as normas de Auditoria Interna	N.º	%
Sim	16	84,21%
Não	3	15,79%
Total	19	100,00%

Tabela 13 - Preocupação em proporcionar formação sobre as normas de Auditoria Interna.

Questão 13. 84% consideram a importância de proporcionar formação sobre as normas de Auditoria Interna e 16% revelaram não ser importante.

14. Existem políticas de Auditoria Interna e manuais com procedimentos de controlo interno formalizados?

Manuais com procedimentos de controlo interno	N.º	%
Sim	16	88,89%
Não	2	11,11%
Total	18	100,00%

Tabela 14 - Existência de políticas e manuais de Auditoria Interna com procedimentos de controlo interno formalizados.

Questão 14. Em 100% das respostas, 89% afirmam ter políticas e manuais de controlo interno enquanto que 11% consideram não ter qualquer política ou manual de controlo interna.

15. Qual o seu grau de concordância relativamente às seguintes afirmações:

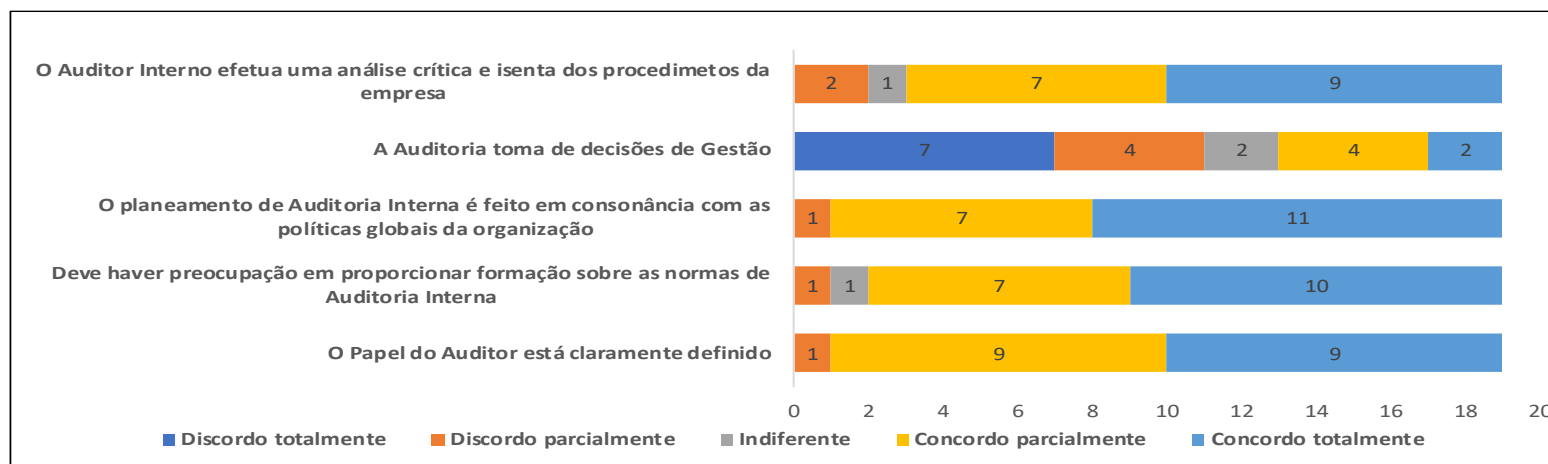


Gráfico 1 - Grau de concordância das afirmações.

Questão 15. No que diz respeito ao grau de concordância relativamente às afirmações inerentes a esta questão, de um modo geral, os inquiridos concordaram parcialmente e totalmente nas seguintes: O Auditor Interno efetua uma análise crítica e isenta dos procedimentos da empresa; O planeamento de Auditoria Interna é feito em consonância com as políticas globais da organização; Deve haver preocupação em proporcionar formação sobre as normas de Auditoria Interna; O Papel do Auditor está claramente definido.

De salientar que houve maior discordância num único ponto, precisamente na afirmação de que a Auditoria Interna toma decisões de gestão, sendo que 7 inquiridos discordaram totalmente.

16. Qual o grau de dependência do Auditor Interno em relação ao seu superior hierárquico? Responda numa escala de 1 a 5, sendo 1 muito pouco dependente e 5 muito dependente.

Grau de dependência do auditor interno	N.º	%
Muito pouco dependente	5	27,78%
Pouco dependente	2	11,11%
Razoavelmente dependente	5	27,78%
Dependente	0	0,00%
Muito dependente	6	33,33%
Total	18	100,00%

Tabela 15 - Grau de dependência do Auditor Interno em relação ao seu superior hierárquico.

Questão 16. Em relação ao grau de dependência do auditor interno em relação ao seu superior hierárquico, 6 empresas consideram o Auditor Interno muito dependente do seu superior hierárquico, 5 empresas afirmam ser razoavelmente dependente, 2 empresas pouco dependente e 5 consideram muito pouco dependente.

17. Existem situações em que o Auditor Interno tenha de recorrer a peritos externos para a formação da sua opinião?

Existência de situações de peritos externos	N.º	%
Sim	11	57,89%
Não	8	42,11%
Total	19	100,00%

Tabela 16 - Existência de situações em que o Auditor Interno tenha de recorrer a peritos externos.

Questão 17. 58% dos inquiridos (n=11) afirmam existir situações em que o Auditor Interno tenha de recorrer a um perito externo para a formação da sua opinião, enquanto que 42% (n=8) consideram não existir situações que tal justifique.

18. Existe coordenação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa?

Coordenação Auditoria interna / Auditoria Externa	N.º	%
Sim	15	78,95%
Não	4	21,05%
Total	19	100,00%

Tabela 17 - Coordenação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.

Questão 18. Na maioria das respostas é perceptível a coordenação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa, sendo que 79% (n=15) confirma a existência dessa mesma coordenação, e 21% (n=4) considera não existir qualquer coordenação entre ambas.

19. Quem é o responsável pela análise dos relatórios de Auditoria Interna?

O responsável pela análise dos relatórios	N.º	%
Conselho de Administração	10	55,56%
Presidente/Diretor Geral	4	22,22%
Comité de Auditoria	4	22,22%
Total	18	100,00%

Tabela 18 - Responsabilidade da análise dos relatórios de Auditoria Interna.

Questão 19. Em 100% de respostas, 56% (n=10) afirmam que o responsável pela análise dos relatórios de Auditoria Interna é o Conselho de Administração, 22% (n=4) consideram que o responsável é o Presidente/Diretor Geral e 22% (n=4) consideram que o responsável é o Comité de Auditoria.

20. Classifique a influência das informações veiculadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão por parte dos gestores numa escala de 1 a 5, sendo 1 muito pouco influente e 5 muito influente.

Influência no processo de tomada de decisão	N.º	%
Muito pouco influente	0	0,00%
Pouco influente	0	0,00%
Razoavelmente influente	6	31,58%
Influente	12	63,16%
Muito influente	1	5,26%
Total	19	100,00%

Tabela 19 - Influência das informações veiculadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão.

Questão 20. No que concerne à influência das informações veiculadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão por parte dos gestores, 1 empresa considerou ser muito influente, 12 empresas consideraram ser influente e para 6 empresas é razoavelmente influente.

21. A atividade de Auditoria Interna acrescentou valor:

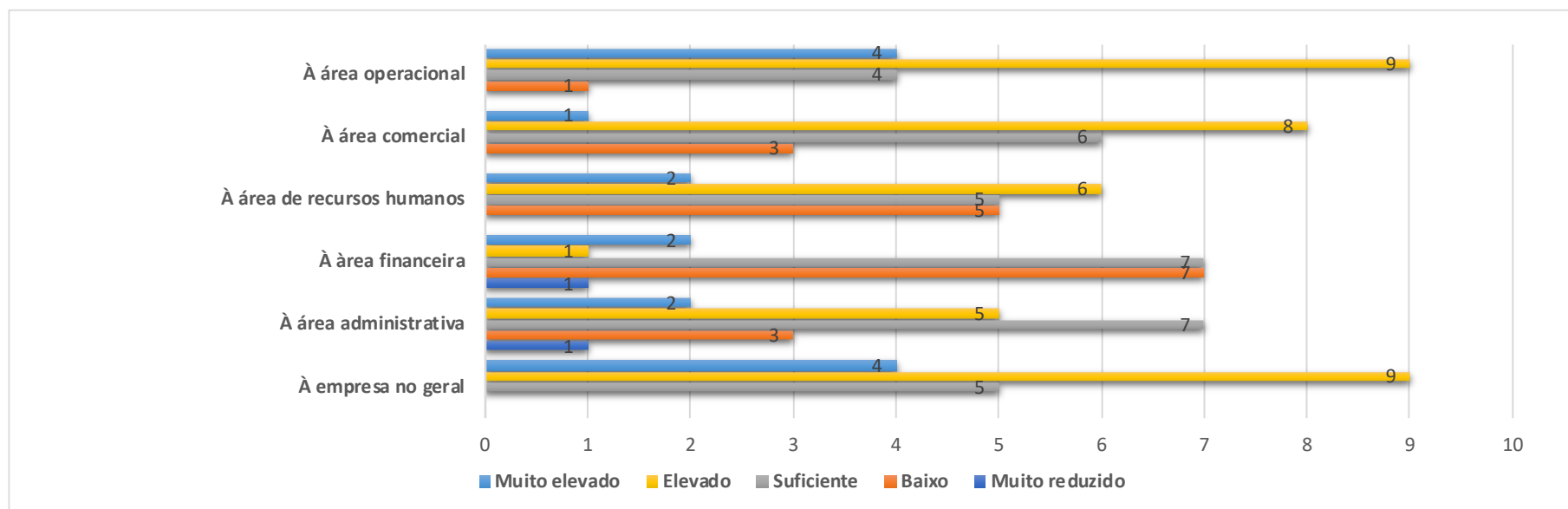


Gráfico 2 - Acréscimo de valor da atividade de Auditoria Interna nas diferentes áreas.

Questão 21. Pela análise dos resultados é possível constatar, de um modo geral, que a Auditoria Interna acrescentou valor muito elevado ou elevado nas áreas Operacional, Comercial e à empresa no Geral. Por sua vez, os inquiridos afirmam que criou baixo valor ou valor suficiente na área Financeira e, ainda, valor suficiente na área Administrativa.

22. De que forma crê que a Auditoria Interna pode criar valor à empresa?

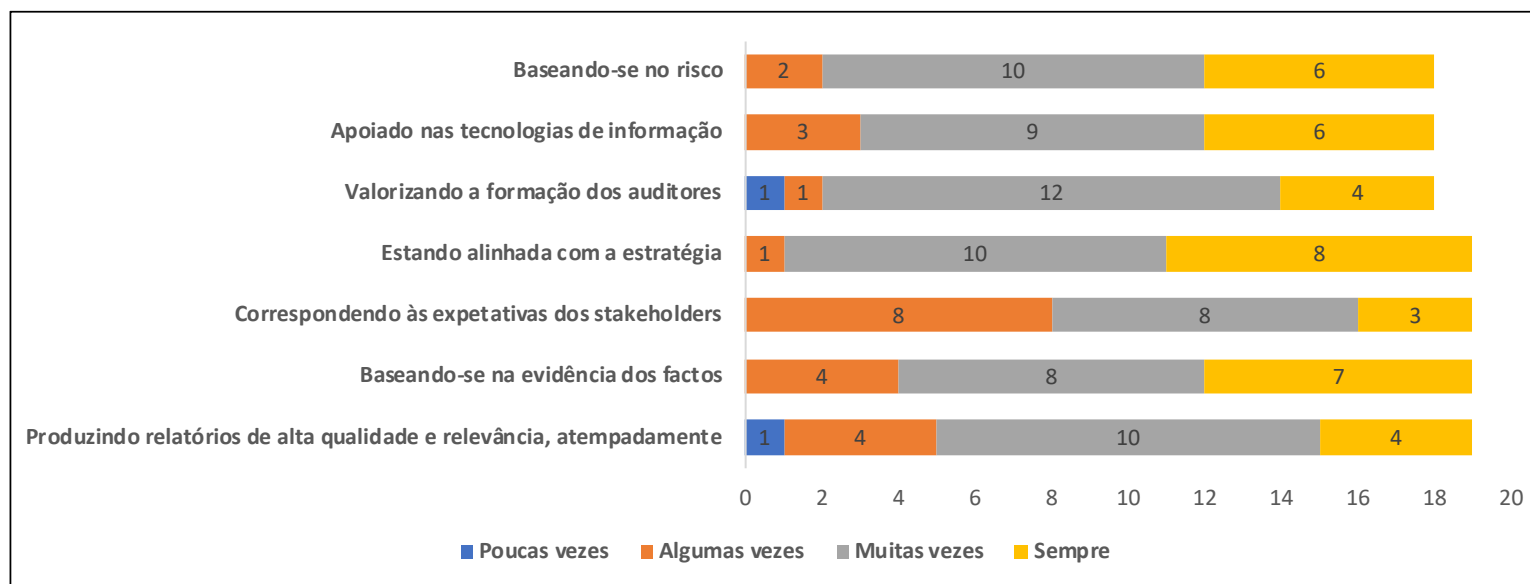


Gráfico 3 - Modo de acrescentar valor.

Questão 22. No que diz respeito à forma de que a Auditoria Interna pode criar valor, as respostas indicam concordância em praticamente todas as afirmações, isto é, todas elas criam efetivamente valor às empresas. No entanto, o modo que mais sobressai é o alinhamento com a estratégia da organização.

23. Considera que o trabalho do auditor interno, enquanto parceiro do gestor e em observância com as normas de auditoria interna, contribui de sobremaneira para o funcionamento empresarial, tendo impacto nos resultados obtidos das organizações?

Contribuição do Auditor Interno	N.º	%
Sim	19	100,00%
Não	0	0,00%
Total	19	100,00%

Tabela 20 - Contribuição do Auditor Interno para o funcionamento empresarial, com impacto nos resultados.

Questão 23. Esta questão foi respondida de forma unânime, 100% (n=19) considera que o trabalho do auditor interno, enquanto parceiro do gestor e em observância com as normas de auditoria interna, contribui de sobremaneira para o funcionamento empresarial, tendo impacto nos resultados obtidos das organizações.

C. Gestão de Risco

24. O programa de Auditoria Interna é baseado:

Programa de Auditoria	N.º	%
No Risco	9	50,00%
Tradicionalmente de Compliance	8	44,44%
Melhoria de processos	1	5,56%
Total	18	100,00%

Tabela 21 - Base do programa de Auditoria.

Questão 24. Para 50% das empresas (n=9), o programa de Auditoria Interna é baseado no Risco, sendo que para 44% (n=8) entendem ser tradicionalmente de *compliance*, e, 6% (n=1) entende ser baseado na melhoria de processos.

25. No organigrama da empresa o Departamento de Auditoria Interna encontra-se incluído no grupo de Gestão de Risco?

Inclusão na Gestão de Risco	N.º	%
Sim	4	22,22%
Não	14	77,78%
Total	18	100,00%

Tabela 22 - Inclusão do departamento de Auditoria Interna no grupo de Gestão de Risco.

Questão 25. No organigrama das empresas o Departamento de Auditoria Interna encontra-se incluído no grupo de Gestão de Risco para 22% dos inquiridos (n=4), sendo que para 78% (n=14), não se encontra incluído.

26. Se não, a Auditoria Interna e Gestão de Risco têm atividades coordenadas, mesmo se estiverem separadas?

Coordenação de atividades	N.º	%
Sim	9	64,29%
Não	5	35,71%
Total	14	100,00%

Tabela 23 - Coordenação entre as atividades de Auditoria Interna e Gestão de Risco.

Questão 26. Mesmo não tendo o Departamento de Auditoria Interna incluído no grupo de Gestão de Risco, 64% (n=9) respondeu que Auditoria Interna e Gestão de Risco têm atividades coordenadas, ao passo que 36% (n=5) afirma que não existe coordenação entre Auditoria Interna e Gestão de Risco.

27. Classifique, numa escala de 1 a 5, a importância do papel da Auditoria Interna na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a empresa funciona, sendo 1 muito pouco importante e 5 muito importante.

Importância do papel da Auditoria Interna	N.º	%
Muito pouco importante	0	0,00%
Pouco importante	1	5,26%
Razoavelmente importante	4	21,05%
Importante	12	63,16%
Muito importante	2	10,53%
Total	19	100,00%

Tabela 24 - Importância do papel da Auditoria Interna na identificação e avaliação dos riscos.

Questão 27. É inegável a importância do papel da Auditoria Interna na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a empresa funciona, sendo que 12 empresas classificaram este papel como importante.

28. A empresa contém uma estrutura de *Enterprise Risk Management*?

Existência de estrutura ERM	N.º	%
Sim	1	5,56%
Não	17	94,44%
Total	18	100,00%

Tabela 25 - Existência de uma estrutura *Enterprise Risk Management*.

Questão 28. Apenas 6% (n=1) confirma a existência de *Enterprise Risk Management* (ERM) pelo que, os restantes 94% (n=17) carecem desta estrutura.

29. A Organização tem inventários ou mapa de Riscos?

Existência de Inventários ou Mapa de Riscos	N.º	%
Sim	15	83,33%
Não	3	16,67%
Total	18	100,00%

Tabela 26 - Existência de inventários ou mapa de riscos.

Questão 29. Em 83% dos casos (n=15) a organização tem inventários ou mapa de Riscos, sendo que para os restantes 17% (n=3) não dispõem deste tipo de ferramentas.

30. Os riscos estão alinhados com a estratégia da empresa?

Alinhamento dos riscos com a estratégia	N.º	%
Sim	16	94,12%
Não	1	5,88%
Total	17	100,00%

Tabela 27 - Alinhamento dos riscos com a estratégia da empresa.

Questão 30. Existe unanimidade no que diz respeito ao alinhamento dos riscos com a estratégias das empresas na medida em que esta afirmação se confirma para 94% dos casos (n=16), sendo que não confirma para 6% dos casos (n=1)

31. Existem ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras do risco aceitável?

Existência de ações concretas	N.º	%
Sim	16	88,89%
Não	2	11,11%
Total	18	100,00%

Tabela 28 - Existência de ações concretas no caso de se ultrapassar as fronteiras do risco aceitável.

Questão 31. 89% das organizações alegam existir ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar o limite do aceitável. No entanto, 11% afirmam não ter qualquer medida.

32. Existem medidas preventivas ao risco (ex: medidas antifraude)?

Existência de medidas preventivas ao risco	N.º	%
Sim	17	94,44%
Não	1	5,56%
Total	18	100,00%

Tabela 29 - Existência de medidas preventivas ao risco.

Questão 32. Em 100% das respostas, 94% (n=17) dizem existir medidas preventivas ao risco (ex: medidas antifraude) e, portanto, 6% (n=1) não adotam medidas preventivas.

33. Considera a gestão de risco uma meta tão importante como captar novas oportunidades de negócio ou evitar perdas?

Importância da Gestão de Risco	N.º	%
Sim	17	94,44%
Não	1	5,56%
Total	18	100,00%

Tabela 30 - Importância da Gestão de Risco.

Questão 33. 94% das empresas consideram a gestão de risco uma meta tão importante como captar novas oportunidades de negócio ou evitar perdas, sendo que 6% discorda desta afirmação.

34. Considera o contributo da auditoria interna como um mecanismo facilitador da gestão de risco?

Mecanismo facilitador da gestão de risco	N.º	%
Sim	17	94,44%
Não	1	5,56%
Total	18	100,00%

Tabela 31 - Auditoria Interna enquanto mecanismo facilitador da Gestão de Risco.

Questão 34. 94% (n=17) considera o contributo da auditoria interna como um mecanismo facilitador da gestão de risco, pelo que 6% (n=1) discorda desta afirmação.

5.2 Interpretação dos resultados

Findada a análise e descrição dos resultados, vamos agora proceder à interpretação e discussão dos resultados, tendo em conta os fundamentos teóricos desta dissertação.

(Q1) - Qual a importância dada pelas empresas ao Órgão de Auditoria Interna?

Para responder a esta questão, seleccionámos as respostas às questões 5, 6, 7, 8, 9, 10 do inquérito.

Cerca de 59,09% dos inquiridos responderam possuir Departamento de Auditoria Interna na organização o que, por si só, já é um dado revelador da sua importância na Região.

Por outro lado, verificou-se que as 9 empresas que não têm departamento de Auditoria Interna, evocaram diferentes razões para a não criação do mesmo, sendo que 44,44% opta por subcontratar este serviço e 22,22% alega já ter este órgão presente no grupo empresarial. Como tal, a maioria dos pareceres apontam que não se justifica a criação de um departamento de Auditoria Interna. Naturalmente, 50% das Empresas não têm perspectivas de criação deste departamento, sendo que 12,5% admitem esta possibilidade no futuro.

As Empresas que responderam ter Auditoria Interna, têm em média menos de 2 Auditores Internos. 31,25% revela que existe este órgão na empresa há mais de 10 anos e 25% respondeu que a sua existência tem entre 5 a 10 anos.

(Q2) - Qual o peso dos pareceres da Auditoria Interna perante a tomada de decisão da Gestão? Qual o grau de dependência em relação ao seu superior hierárquico?

Esta pergunta tem por base as questões 16 e 20 do inquérito.

As informações veiculadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão por parte dos gestores é tida como influente pela maior parte dos inquiridos.

Em relação ao grau de dependência do Auditor Interno, 33,33% considerou muito dependente ao seu superior hierárquico, o que é um problema, pois pode haver interferência com a atividade do Auditor Interno, naquilo que é a sua análise crítica e isenção dos procedimentos da empresa.

(Q3) – Qual a base do programa de Auditoria? De que modo pode a Auditoria Interna criar valor e em que áreas?

Esta questão é suportada pelas questões 21, 22 e 23 do inquérito.

No que concerne ao programa de Auditoria das Empresas houve uma repartição de pareceres, sendo que se baseia essencialmente no Risco e é tradicionalmente de *compliance*. Assim, é possível constatar que não existe uma verdadeira intenção por parte das Empresas em estabelecer um foco na melhoria de processos na medida em que apenas se observou uma resposta neste sentido.

Os inquiridos consideram que a atividade de Auditoria Interna pode acrescentar valor baseando-se no risco, o que corrobora com o que foi dito na revisão da literatura, pelo que se depreende que as empresas estão cientes dos principais objetivos de uma Auditoria Interna focalizada no Risco, sendo uma mais valia para as mesmas. Permite determinar quais os objetivos primários do negócio da organização, os riscos associados, estabelecer o apetite ao risco e níveis de tolerância, avaliando o grau de eficácia das atividades de gestão de risco empresarial desenvolvidas.

O alinhamento com a estratégia da empresa é outra das formas consideradas pelas empresas para criar ou acrescer valor.

O modo de acrescer valor que gerou menos consenso é o corresponder às expetativas dos *stakeholders*.

Conclui-se que as informações veiculadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão por parte dos gestores é influente e a sua atividade acrescentou, de facto, elevado valor às áreas Operacional, Comercial, Recursos Humanos e à Empresa no geral.

As empresas acreditam veemente que o trabalho do auditor interno, enquanto parceiro do gestor e em observância com as normas de auditoria interna, contribui de sobremaneira para o funcionamento empresarial, tendo impacto nos resultados obtidos das organizações, havendo total consonância de pareceres.

(Q4) – As empresas usufruem de uma estrutura ERM? A Auditoria Interna é vista como um elemento facilitador da Gestão de Risco?

A resposta a esta pergunta é fundamentada pelas questões 28, 29, 30, 31, 32, 33 e 34 do inquérito.

Na maior parte dos casos, o departamento de Auditoria Interna não se encontra incluído no grupo da Gestão de Risco. Ainda assim, mesmo estando separadas, as respostas apontam para uma coordenação das atividades.

Pela análise das repostas é inegável a importância do papel da Auditoria Interna na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a empresa funciona, sendo que 63,16% classificou como importante e cerca 10,53% como muito importante. Contudo, é também possível aferir que apenas uma empresa contém uma estrutura de ERM, o que é verdadeiramente preocupante, pois indica falta de conhecimento à cerca da metodologia deste *framework* que é uma função fundamental da atividade de Auditoria Interna que é reconhecida tanto pelo IIA, como pelo COSO. Apesar de a maioria das empresas não aproveitar os benefícios da utilização de um ERM, 83,33% destas têm inventários ou mapa de riscos, sendo que em 94,1% dos casos existe uma clara intenção em alinhar os riscos com a estratégia das Empresas.

Existem ações concretas previstas para 88,9% das respostas, para quando há o risco de ultrapassar a barreira do risco aceitável tal como também se nota uma preocupação por parte das Empresas em estabelecer medidas de prevenção ao risco.

Por último, 94,4% dos inquiridos considera a Gestão de Risco uma meta tão importante como captar novas oportunidades de negócio ou evitar perdas e entendem que o contributo da Auditoria Interna é um mecanismo facilitador da Gestão de Risco.

Outras considerações

Em termos médios, as 22 empresas que responderam a este inquérito, são predominantemente do setor industrial e do setor de outros serviços, com um volume de negócios entre os 10 e 50 Milhões de Euros, sendo que, em regra, contêm mais de 200 colaboradores.

É possível concluir que o Departamento de Auditoria Interna reporta diretamente à Administração, sendo este órgão o principal responsável pela análise dos relatórios de Auditoria Interna.

A maioria dos inquiridos classificou Qualidade/Processos como a principal área de atuação de Auditoria Interna.

Correlações

De modo a testar as hipóteses previamente definidas, recorreu-se a técnicas de inferência estatística. Entende-se por **Estatística Inferencial** o conjunto de técnicas que permitem identificar relações entre variáveis, relações de associação e extrapolar dados amostrais para a população.

Em primeiro lugar, procedeu-se ao teste de normalidade das variáveis para posteriormente decidir que tipo de teste devemos utilizar (se paramétrico, em caso de distribuição normal, ou não paramétrico, no caso de a distribuição não ser normal).

Teste de Normalidade			
	Kolmogorov-Smirnov^a		
	Estatística	gl	Sig.
Número de Auditores do Departamento de Auditoria Interna	0,249	15	0,013
Tempo de existência de Auditoria Interna na empresa	0,216	15	0,057
Grau de dependência do auditor interno em relação ao seu superior hierárquico	0,255	15	0,009
Influência das informações veiculadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão por parte dos gestores	0,373	15	0,000
Produção de relatórios de alta qualidade e relevância, atempadamente	0,297	15	0,001
A atividade de Auditoria Interna acrescentou valor: à Empresa no geral	0,271	15	0,004
Alinhamento da Auditoria Interna com a estratégia da organização	0,295	15	0,001

Tabela 32 - Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov

Através da análise do quadro acima e do histograma das variáveis (**Gráfico 4**, em anexo), conclui-se que os dados não são provenientes de uma população com uma distribuição normal, uma vez que, em todos eles o Sig. < 0,05, à exceção da variável “Tempo de existência de Auditoria Interna na empresa” que apresenta um valor superior a 0,05 (Sig. = 0,057).

Como a normalidade não apresenta grande relevância, a análise é efetuada através da Correlação de Spearman, sendo que se trata de um teste não paramétrico. Se a Correlação

de Spearman $\geq 0,30$, significa que já começa a existir correlação tanto mais forte quanto maior o seu valor (até 1, sendo uma correlação positiva se o valor for positivo ou uma correlação negativa se o valor for negativo).

Hipótese 1

(H0₁) – Os números de Auditores Internos existentes na organização não dependem do tempo de existência de um Departamento/Órgão de Auditoria Interna

(H1₁) - Os números de Auditores Internos existentes na organização dependem do tempo de existência de um Departamento/Órgão de Auditoria Interna

		Valor
Ordinal por Ordinal	Tau-b de Kendall	0,438
	Tau-c de Kendall	0,457
	Gama	0,549
	Correlação Spearman	0,527
Intervalo por Intervalo	R de Pearson	0,475
N de Casos Válidos		16

Tabela 33 – Correlação entre as variáveis N_AuditoresInternos e Tempo_de_Existência.

Aqui é possível observar que a Correlação de Spearman = 0,527, o que nos permite concluir que existe efetivamente uma correlação entre as variáveis. Sendo uma correlação positiva, então significa que à medida que os anos de existência do departamento de Auditoria Interna aumentam, o número de Auditores Internos também aumenta. Assim, podemos validar H1₁.

Hipótese 2

(H0₂) – O grau de dependência do Auditor Interno em relação ao seu superior hierárquico não tem influência sobre o processo de tomada de decisão dos gestores.

(H1₂) – O grau de dependência do Auditor Interno em relação ao seu superior hierárquico tem influência sobre o processo de tomada de decisão dos gestores.

		Valor
Ordinal por Ordinal	Tau-b de Kendall	-0,152
	Tau-c de Kendall	-0,139
	Gama	-0,246
	Correlação Spearman	-0,172
Intervalo por Intervalo	R de Pearson	-0,187
N de Casos Válidos		18

Tabela 34 – Correlação entre as variáveis Dependência_Auditor e Influência_Informações.

Neste caso em concreto, importa referir que a existir uma correlação, esta seria negativa devido à negatividade do sinal. Hipoteticamente, poderíamos deduzir que à medida que a influência do Auditor Interno na tomada de decisão dos gestores aumenta, o seu grau de dependência em relação aos seus superiores hierárquicos diminui e vice-versa. No entanto, como o valor da Correlação de Spearman $< -0,30$ (Pearson's R = $-0,172$), podemos concluir que não se verifica correlação entre ambas as variáveis, pelo que rejeitamos H_{12} e aceitamos a hipótese nula (H_{02}).

Hipótese 3

(**H₀₃**) – A influência do Auditor Interno na tomada de decisão dos gestores não depende da produção de relatórios de elevada qualidade, atempadamente.

(**H₁₃**) - A influência do Auditor Interno na tomada de decisão dos gestores depende da produção de relatórios de elevada qualidade, atempadamente.

		Valor
Ordinal por Ordinal	Tau-b de Kendall	0,227
	Tau-c de Kendall	0,191
	Gama	0,377
	Correlação Spearman	0,243
Intervalo por Intervalo	R de Pearson	0,302
N de Casos Válidos		19

Tabela 35 - Correlação entre as variáveis Influência_Informações e Produção_Relatórios.

É possível constatar que não existe uma dependência na medida em que a Correlação de Spearman $< 0,30$. Contudo, é de salientar que é um valor muito próximo de 0,30, mas não o suficiente para proceder ao arredondamento (Correlação de Spearman = 0,243). Caso se verificasse o pressuposto anterior, devido à positividade do sinal, estaríamos perante uma correlação positiva, o que nos permitiria concluir que à medida que as produções de relatórios de alta qualidade, atempadamente, aumentam, a influência na tomada de decisão dos gestores também aumenta. Como não se verificou a correlação, nesta linha de raciocínio, rejeitamos H_{13} e aceitamos a hipótese nula (H_{03}).

Hipótese 4

(H04) – O acréscimo de valor à empresa no geral não depende do alinhamento da Auditoria Interna com a estratégia da organização.

(H14) - O acréscimo de valor à empresa no geral depende do alinhamento da Auditoria Interna com a estratégia da organização.

		Valor
Ordinal por Ordinal	Tau-b de Kendall	0,274
	Tau-c de Kendall	0,241
	Gama	0,433
	Correlação Spearman	0,286
Intervalo por Intervalo	R de Pearson	0,319
N de Casos Válidos		18

Tabela 36 - Correlação entre as variáveis Valor_Empresa e Alinhamento_Estratégia.

Pelo valor da Correlação de Spearman = 0,286 daqui se depreende que existe uma correlação positiva, ainda que muito fraca (procedendo ao arredondamento, podemos considerar como 0,30). Isto é, quanto mais alinhada for a atividade da Auditoria Interna com a estratégia da organização, maior é o acréscimo de valor à empresa no geral. Deste modo, podemos validar H_{14} .

5.3 Em Resumo

Neste capítulo e de acordo com a informação recolhida, é possível conhecer os resultados obtidos através do inquérito. O questionário foi extraído do *Google Forms*, sendo que foi ainda efetuado o tratamento de dados do *Microsoft Excel*, e posteriormente analisados através do *SPSS* no que concerne ao tratamento de dados estatísticos.

No capítulo seguinte serão descritas as conclusões do estudo.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO

6 Conclusões

Com a elaboração desta dissertação, pretendeu-se estudar o estado da Auditoria Interna na Região Autónoma dos Açores, no atual contexto de grande concorrência a que as empresas estão expostas a diversos riscos, que se não estiverem devidamente coordenados, podem comprometer seriamente o alcance de resultados.

O Auditor Interno deve ter conhecimento do funcionamento interno da organização, e também familiarizar-se com os processos da mesma, o que proporciona uma visão mais consciente e informada. A sinalização de falhas e erros por parte do Auditor Interno por si só não é suficiente. É necessário também o escrutínio dos fatores que estão por detrás dessas deficiências, de forma a procederem à recomendação de soluções apropriadas e que mais se ajustam, consoante a complexidade e natureza da situação em análise. O âmbito de atividade da Auditoria Interna ultrapassa normalmente o trabalho da Auditoria Externa, ao garantir que as políticas das organizações são respeitadas, que os seus ativos são protegidos e que as suas operações são controladas. Contudo, se o Auditor Externo pretender usar o trabalho da função de Auditoria Interna para tirar ilações acerca da natureza e extensão de procedimentos a utilizar, deve discutir o uso planeado do seu trabalho com a função como uma base para se coordenarem as respetivas atividades.

Quanto maior for a relevância e utilidade das informações prestadas pela Auditoria Interna, maior é a sua credibilidade e importância aos “olhos” da gestão, o que corrobora com a contínua evolução deste Órgão, que tem vindo progressivamente a atualizar-se no sentido de atender às diferentes necessidades das organizações. Servindo-se da sua experiência e sabedoria, deve supervisionar o sistema de controlo interno, reduzir os riscos de gestão e, através dos relatórios e pareceres, gerar informações confiáveis. Só assim poderá contribuir para uma gestão eficaz, pois suprirá os acionistas, os conselhos fiscal e de administração, e ainda, o público em geral com o esclarecimento de informações que os auxiliem nas suas responsabilidades decisórias.

O acréscimo de valor que a Auditoria Interna proporciona, passa sobretudo pela sua abordagem proativa, dando ênfase à estratégia, mostrando a sua capacidade em assegurar de que os riscos da organização estão apropriadamente controlados. O fortalecimento do negócio e da performance, as novas oportunidades de negócio, o estabelecimento de uma relação com a tomada de decisão e uma boa coordenação e integração do risco nas unidades de negócio serão os *outputs* que advêm de uma parceria de sucesso entre o

Departamento de Auditoria Interna e a Gestão. A Auditoria Interna como apoio ao Órgão de Gestão tem razão de ser, especialmente quando a Direção lhe reconhece o devido valor, isto é, quando a posiciona ao alto nível hierárquico, e define no seu Estatuto as suas atribuições.

No que diz respeito ao estudo em si, da amostra é possível verificar que a maior parte dos inquiridos respondeu positivamente ao fato de as empresas possuírem Órgão de Auditoria Interna, o que, por si só, já é um dado relevante que diz bem da sua importância na Região. Verificou-se também que as empresas que não têm este departamento, tal deve-se essencialmente a três razões. A primeira razão tem haver com o fato de subcontratarem este serviço externamente. Por outro lado, no caso das que estão inseridas em grupos empresariais, estas já detêm o departamento no grupo, pelo que não há necessidade de possuírem na própria empresa. Além disso, deve-se essencialmente à falta de estrutura que permita criar condições para sua implementação.

Em termos de formação dos Auditores Internos, há uma efetiva orientação das empresas para uma formação contínua dos seus profissionais, o que nos permite concluir que existe uma clara pretensão em não facilitar nesta matéria, porque caso contrário, estarão expostos aos erros dos seus próprios colaboradores, o que pode comprometer o trabalho de campo. A existência de manuais de procedimentos de controlo interno formalizados também comprova isso mesmo.

Os programas de Auditoria das empresas açorianas baseiam-se essencialmente no Risco. É um indício de que as empresas já não se preocupam apenas em emitir pareceres sobre as demonstrações financeiras e o adequado cumprimento das normas e procedimentos de controlo interno, mas interessam-se também com a identificação, análise e avaliação dos riscos de negócio, o que revela um maior comprometimento com os objetivos da Gestão. Mesmo assim, ainda muitas empresas baseiam a sua Auditoria no *compliance*, pelo que há uma resistência à mudança, visto que este tipo de Auditoria incide muito sobre o cumprimento de normas e procedimentos de controlo interno.

Contudo, apesar de estabelecerem o Risco como base e de considerarem a Auditoria Interna como um elemento facilitador da Gestão de Risco, apenas uma empresa tem uma estrutura de ERM definida, pelo que esta não é uma prioridade dos Órgãos de Administração das empresas da Região Autónoma dos Açores. Esta estrutura permite gerir e monitorizar o risco em tempo real, controlar o risco da melhor forma por via de

ferramentas automáticas, o que permite respostas rápidas e antecipadas aos riscos emergentes. Por estas razões, seria benéfico haver uma evolução neste sentido.

Por último, e em relação aos objetivos traçados inicialmente, constatou-se que as empresas açorianas veem o auditor interno como um parceiro importante do gestor, contribuindo de maneira inequívoca para o funcionamento empresarial, tendo impacto nos resultados obtidos das organizações. No que respeita à Gestão de Risco, a própria é feita ainda de forma tradicional, na medida em que não recorrem a uma estrutura ERM. Apesar disso, de um modo geral as empresas têm incrementada uma cultura de risco, pois assumiram que os processos de Gestão de Risco estão devidamente alinhados com a visão estratégica da empresa.

Limitações do Estudo

Seja qual for a natureza de um trabalho, este estará sempre vulnerável a limitações que o condicionam e podem afetar principalmente a sua estrutura e os seus resultados.

Este estudo teve como principal limitação a resposta lenta ao Inquérito. Foi um processo demorado com pouca adesão das empresas, tendo sido feitos inúmeros telefonemas no sentido de pressionar respostas. Depois de sucessivas insistências, conseguiu-se 22 respostas num total de 70 inquiridos, sendo que esta reduzida dimensão da amostra não é suficientemente representativa, e como tal, não se podem tirar ilações para a população total.

Perspetivas futuras de investigação

Em suma, esta investigação não teve a pretensão de esgotar o assunto, pois, ainda há muito a pesquisar e estudar a respeito do contributo da Auditoria Interna às organizações.

Esta investigação chama, em especial atenção, para a necessidade de estudos posteriores noutras regiões/distritos/empresas no sentido de analisar se existe uma uniformidade territorial no pressuposto de que a Auditoria Interna cria valor às empresas no geral, o que permitirá aferir sobre o tipo de programas de Auditoria; a formação dos profissionais de Auditoria nas diferentes regiões do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, D. M. (2005). Gestão de risco e governo das sociedades. *Revista de Auditoria interna*, 22, 9-13.

BEUREN, I. M. (2000). Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998. BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In. SCHMIDT, Paulo (coordenador). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Paulo Porto Alegre: Bookman.

COSO, I. I. (2004). *Enterprise risk management-integrated framework*. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, 2.

BARAÑANO, A. (2004). Métodos e técnicas de investigação em gestão: manual de apoio à realização de trabalhos de investigação. Ed Sílabo - Lisboa

BAPTISTA DA COSTA, C. (2010). Auditoria Financeira: teoria e prática. Editoria Letras e.

FERREIRA, A. (2010). A Gestão de risco aplicada à auditoria interna. Universidade de Aveiro, Mestrado em Contabilidade e Auditoria.

FETEIRA, M. (2013). Norma de controlo interno e procedimentos de auditoria interna (Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Tomar).

HAMES, G. (2004). A importância da auditoria interna no processo decisório das organizações: uma revisão de literatura. Florianópolis: UFSC.

IFAC - Normas de Auditoria da International Federation of Accountants – nº 300, 610.

IIA – Institute of Internal Auditors (2004). *The role of internal auditing in enterprise-wide risk management*.

IPCG – Instituto Português de “Corporate Governance”: <http://www.cgov.pt/>

KRUTZ, George. Medindo os Riscos para Analisar a Vulnerabilidade. Acedido em: 8 de novembro 2020, em:

http://www.mcafee.com/br/enterprise/security_insights/measuring_risk_gauge_vulnerability.html

MARQUES, M., & de Oliveira, A. (1997). Auditoria e gestão.

MASCARENHAS, A. (2010). A auditoria interna e a criação de valor (tese de mestrado).

MCNAMEE, D. (2000). *Targeting business risk*. *Internal Auditor*, 57(5), 46-46.

MONTEIRO, F. (1998). Auditoria interna. CESE do Instituto Superior de

Contabilidade e Administração do Porto.

MORAIS, M. (2004). Como emerge a auditoria interna nas pequenas e médias empresas em Portugal.

MORAIS, M. (2008). A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas. In 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade (Vol. 24).

MARÇAL, N., & MARQUES, F. L. (2011). Manual de auditoria e controlo interno no sector público. Sílabo.

NEVES, J. (2018). A Auditoria Externa e Interna como Instrumento de Auxílio à Gestão: Estudo no distrito de Braga. (tese de mestrado).

NEVES, J. C. D. (2011). Avaliação e gestão da performance estratégica da empresa. Lisboa: Texto Editora.

OCDE *Principles of Corporate Governance*, documento disponível em: <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>.

PAMPONET, A. V. (2009). Auditoria interna de processos. Portal de Auditoria, Fortaleza, CE, jul. URL: <http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/auditoriainternadeprocessos.pdf>

PIRES, J. (2010). Contributo da auditoria interna na deteção e mitigação de riscos empresariais (Dissertação de mestrado).

PINHEIRO, C. (2013). Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna (Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).

PINHEIRO, J. L. (2005). Auditoria interna-criar sucesso. Revista de Auditoria interna, 22, 4-6.

PINHEIRO, J. L. (2010). Auditoria Interna–Auditoria Operacional, 2ª edição. Rei dos Livros.

PORTER, M. E., & M. R. KRAMER (2011). *Creating Shared Value*. *Harvard Business Review* 89(1/2), 62–77.

POUPA, A. P. C. (2004). Como Escrever uma Tese Monografia ou Livro Científico. Edições Sílabo

PWC (2007), *Internal Audit* 2012. Disponível em: <https://www.pwc.com/sg/en/advisory/assets/publication-internal-audit-2012.pdf>

PWC (2010), *Maximizing Internal Audit*. Disponível em: <https://www.utsystem.edu/sites/default/files/offices/system-audit/PWC%20maximizing-internal-audit.pdf>

PINTO, C. (2016). A implementação da auditoria Interna nas empresas portuguesas (tese de mestrado, Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).

REGO, F. C. (2001). A natureza da auditoria interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito. *Revista de Auditoria interna*, (6), 19-20.

REIS, P. (2019). A importância da auditoria interna e da gestão de risco nas empresas do distrito de Leiria (Dissertação de mestrado).

REIS, F. (2010). Como Elaborar uma Dissertação de Mestrado, Segundo Bolonha (Pactor Ed.). Lisboa: Pactor.

RODRIGUES, J. (2000). Criação de valor: um imperativo da gestão. Concurso de provas publicas para professor adjunto, ESCE, instituto politécnico de Setúbal.

RODRIGUES, S. (2013). O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz (tese de mestrado, Instituto Politécnico do Porto. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).

TEIXEIRA, M. D. F. (2006). O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz (tese de mestrado).

TRIBUNAL, D. C. (1999). Manual de Auditoria e de Procedimentos. Volume I, Lisboa.

VASCONCELOS, Y. L., & PEREIRA, A. C. (2004). A importância da auditoria interna no processo decisório das empresas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (149), 64-77.

Apêndice I – Email enviado para as Empresas

Exmos. Senhores

Eu, Luís Miguel Conde de Melo Freitas da Silva, residente no Porto, natural de Santa Cruz da Graciosa, venho por este meio informar vossa Ex.^a de que para efeitos de realização de um trabalho de mestrado, na área de Auditoria, no Instituto Politécnico do Porto, com o tema Auditoria Interna e Criação de Valor, estou a elaborar um questionário que gostaria de ver respondido e como tal, necessito da vossa preciosa colaboração:

<https://docs.google.com/forms/d/1U8uSu4ac2EIxKuUwWNfhGYXMv50jqS-WQCZgsfatLzA/edit>

É de extrema importância e relevância poder contribuir academicamente para uma realidade prática, pelo que solicitamos o favor da vossa resposta. Salientamos que os dados fornecidos são (absolutamente) confidenciais e anónimos, unicamente para uso do autor, pelo que pedimos que seja o mais rigoroso possível no seu preenchimento.

Um dos objetivos principais deste estudo é demonstrar se Auditoria Interna cria efetivamente valor nas empresas da Região Autónoma dos Açores através do seu contributo estratégico e perceber se as empresas têm incrementada uma cultura de risco devidamente alinhada com os objetivos propostos.

Agradeço, desde já, a vossa atenção e disponibilidade.

Cumprimentos,

Luís Miguel Silva

Apêndice II – Empresas inquiridas

Empresas
EDA - Eletricidade dos Açores, S.A.
INSCO - Insular Supermercados, S.A.
SATA INTERNACIONAL - Azores Airlines, S.A.
FROMAGERIES BEL PORTUGAL, S.A.
J.H.ORNELAS & CA. SUCESSOR, LDA
GALP AÇORES, S.A.
LACTAÇORES - União das Cooperativas de Lacticínios dos Açores, U.C.R.L.
UNILEITE - União das Coop. Agríc. De Lacticínios da ilha de São Miguel, UCRL
FÁBRICA DE TABACO MICAELENSE, S.A.
COOPERATIVA AGRÍCOLA DO BOM PASTOR, C.R.L.
PRONICOL - Produtos Lácteos, S.A.
AMARAL & FILHOS - Distribuição, S.A.
BENCOM - Armazenagem e Comércio de Combustíveis, S.A.
MARQUES - Comércio a Retalho, S.A.
FINANÇOR - Agro-alimentar, S.A.
DAMIÃO DE MEDEIROS, LDA
COOPERATIVA UNIÃO AGRÍCOLA, C.R.L.
JOSÉ TOMÁS DA CUNHA & FILHOS, LDA
EMATER - Empresa Abastecedora de Mercadorias Terceirense, S.A.
SATA AIR AÇORES - Sociedade Açoriana de Transportes Aéreos, S.A.
TECNOVIA - Açores, Sociedade de Empreitadas, S.A.
MARQUES, S.A.
ALLIANCE HEALTHCARE AÇORES, S.A.
INSULAC - Produtos Lácteos Açoreanos, S.A.
MUTUALISTA AÇOREANA DE TRANSPORTES MARÍTIMOS, S.A.
EDA RENOVÁVEIS, S.A.
EUROSCUT AÇORES - Sociedade Concessionária da Scut dos Açores, S.A.
PROLACTO - Lacticínios de São Miguel, S.A.
ALMEIDA & AZEVEDO, S.A.
A.C. CYMBRON, S.A.
BENTRANS - CARGA & TRANSITÁRIOS, S.A.
PORTOS DOS AÇORES, S.A.
TERAUTO - SOCIEDADE TERCEIRENSE DE AUTOMÓVEIS, LDA
AFAVIAS - ENGENHARIA E CONTRUÇÕES - Açores
AUTO AÇOREANA DE RUI & GASTÃO, LDA
CARLOS SOARES DE MENDONÇA & CA.,LDA
RETDA - Retalho Distribuição Alimentar, Sociedade Unipessoal, LDA
MARQUES - Comércio por Grosso, S.A.
ATLÂNTICOLINE, S.A.
CIMENTAÇOR - Cimentos dos Açores, LDA
NOS AÇORES COMUNICAÇÕES, S.A.
TERCEIRENSE DE RAÇÕES - Sociedade Produtora de Rações, S.A.

SODRIL - Representações Insulares, LDA
MARQUES BRITAS, S.A.
VARELA & CA., LDA
AUTO - VIAÇÃO MICAELENSE, LDA
OLIVEIRA LEITÃO & PENA, S.A.
LURDES NARCISO - Com. De Prod. Alimentares, Import. e Export., LDA
ANTERO REGO - Concessionários Auto Ilha Verde, LDA
GELMARIENSE - Comércio Alimentar, Sociedade Unipessoal, LDA
MONT'ALVERNE & CA., S.A.
SALCIÇOR - Salsicharia dos Açores, S.A.
SICOSTA - Sociedade Industrial de Carnes, LDA
IDEASTATION - Soluções Informáticas, LDA
QUINTA DOS AÇORES - Produção Alimentar, LDA
ILHA VERDE RENT A CAR - Rego, Costa & Tavares, LDA
HTA - HÓTEIS, TURISMO E ANIMAÇÃO DOS AÇORES, S.A.
SANTA CATARINA - Indústria Conserveira, S.A.
QUINTA DA MAIA - Posto de Abast. De Combustíveis, Unipessoal, LDA
J.L.MACHADO - Distribuição de Produtos Alimentares, LDA
GLOBALEDA - Telecomunicações e Sistemas de Informação, S.A.
LOTAÇOR - Serviço de Lotas dos Açores, S.A
TABACARIA AUTOMISTA, LDA
SEGMA - Serviços de Engenharia, Gestão e Manutenção, LDA
REPRAÇORES - Comércio e Representações, S.A.
PESCAROMAS, Unipessoal, LDA
ANTÓNIO MINEIRO & ANDRADE, LDA
BENSAUDE - Agentes de Navegação, LDA
PROVISE - Sociedade de Protecção, Vigilância e Segurança, S.A.
INSULAR TRÁFEGO - Agência de Transportes e Trânsitos dos Açores, LDA

Tabela 37 – Empresas inquiridas da Região Autónoma dos Açores.

Apêndice III – Outras tabelas

	Auditoria baseada nos Controlos	Auditoria baseada nos Processos	Auditoria baseada no Risco
Objectivo	Garantir o cumprimento da legislação e normativo aplicável	Garantir o adequado registo e relevação das transacções associadas aos processos críticos, cujos suportes consistiam em processos informatizados.	Garantir o adequado relato financeiro, partindo de uma adequada identificações dos riscos e definição do trabalho nas áreas de maior risco.
Abordagem	Centrada em testes substantivos de modo a validar os principais saldos e rubricas de transacções, assim como os controlos críticos ao nível da aprovação das transacções.	Centrada na realização de testes de cumprimento aos principais processos e realização de testes substantivos complementares.	Centrada no adequado planeamento e conjugação de testes de cumprimento com testes substantivos.
Focus	Identificar erros ou lacunas ao nível das autorizações.	Identificar excepções ao nível dos procedimentos adoptados de modo a suportar os principais processos	Suportar os saldos e classes de transacções nas áreas de risco.
Tipos de testes realizados	Amostragem estatística de base julgamental, procurando validar os saldos mais significativos.	Amostragem estatística, julgamental ou aleatória, procurando validar os principais processos e, consequentemente os principais saldos e classes de transacções.	Teste de cumprimento, conjuntamente com testes substantivos. Adicionalmente, enfoque nas questões relacionadas com a continuidade das operações.
Enfoque nas recomendações	Excepções ao nível dos saldos, classes de transacções e autorizações.	Excepções ao nível dos saldos, classes de transacções e processos.	Aspectos críticos do negócio e relato financeiro.

Tabela 38 - As abordagens da Auditoria. Revisores e Auditores (Jul/Set 2008, pág. 31)

Limitações	Razões
Uso de testes	Qualquer amostra que não represente 100% da população introduz algum risco da ocorrência de erros que não sejam identificados.
Limitações do Controlo Interno	Até o melhor sistema, com o melhor desenho e adequadamente implementado pode ser ultrapassado por actos conduzidos pela gestão ou conluio entre colaboradores.
Fraude não identificada	Em virtude da fraude ser concebida de modo a não ser identificada, existe sempre a possibilidade de a mesma não ser detectada.
Natureza da prova obtida	A maioria da prova obtida em auditoria tende a ser indiciária e não conclusiva.
Disponibilidade da prova	Poderão existir situações em que existe um insuficiente acesso aos elementos de suporte, não permitindo conclusões definitivas sobre determinadas asserções, designadamente ao nível de estimativas relativas ao justo valor.
Confiança nos julgamentos realizados pelo auditor	O julgamento profissional é requerido para: <ul style="list-style-type: none">. Identificar de forma adequada os factores de risco e proceder à sua avaliação;. Decidir quanto à profundidade dos testes e prova obtida;. Avaliar as estimativas realizadas pela gestão; e. Concluir em função dos resultados obtidos e declarações prestadas pelos responsáveis da gestão.
Dificuldade em assegurar integridade da informação	Existe o risco de que informações importantes e relevantes não tenham chegado ao conhecimento do auditor, não tenham sido obtidas ou tenham, inclusive, sido ocultadas.

Tabela 39 - Auditoria Baseada no Risco: Limitações do processo de Auditoria. Revisores e Auditores.
(Jan/Mar 2008, pág. 33)

Natureza	Descrição	Comentário
Risco Inerente	<p>Susceptibilidade de uma asserção que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada a outras distorções, presumindo que não haja outros controlos relacionados.</p> <p>O risco inerente é avaliado ao nível das demonstrações financeiras na sua globalidade e ao nível das asserções.</p>	<p>Estes riscos decorrem do negócio da entidade, dos seus objectivos, da natureza das operações e ambiente regulador específico da indústria, assim como da sua dimensão e complexidade. O risco de distorções materiais varia em função da natureza dos saldos ou classes de transacções. Os riscos relativamente aos quais o auditor deve ter uma particular preocupação, incluem:</p> <ul style="list-style-type: none">• Cálculos complexos que poderão apresentar erros;• Existências com valorizações de montante elevado;• Estimativas contabilísticas que se encontram sujeitas a um elevado grau de incerteza;• Insuficiência ao nível do fundo de maneio que possam pôr em causa a continuidade das operações da entidade;• Problemas ao nível do sector de actividade no qual a entidade se insere;• Desenvolvimentos tecnológicos que possam tornar obsoletos produtos ou processo de fabrico.
Risco de Fraude (Parte do risco inerente)	<p>Risco de ocorrer actos intencionais produzidos por uma ou mais pessoas responsáveis pela gestão, pela governação, por colaboradores ou terceiros, envolvendo a utilização de desvios de modo a obter uma vantagem ilegal ou indevida.</p>	<p>Existem dois tipos de erros intencionais que são relevantes para o auditor:</p> <ul style="list-style-type: none">• Erros resultantes de demonstrações financeiras fraudulentas; e• Erros decorrentes da apropriação indevida de activos.
Risco de Controlo (O controlo interno implementado reduz o risco inerente?)	<p>Risco de que possa ocorrer uma distorção numa asserção e que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada com outras distorções, que não seja evitada ou detectada e corrigida, numa base temporária, pelo controlo interno da entidade.</p>	<p>A entidade deve identificar e avaliar os riscos de negócio e outros (como os de fraude) e responder aos mesmos, concebendo e implementando um sistema de controlo interno.</p> <p>Existirá sempre algum risco de controlo, por força das limitações inerentes do controlo interno. O auditor deve adquirir conhecimento do sistema de controlo interno da entidade e realizar procedimentos para avaliar o risco de ocorrerem distorções materiais ao nível das asserções.</p>
Risco Combinado	<p>Trata-se de um conceito utilizado para referir o risco de distorção material (risco inerente e risco de controlo), quer ao nível das demonstrações financeiras, quer ao nível das asserções.</p>	<p>O auditor pode efectuar uma avaliação separada ou conjunta do risco inerente e do risco de controlo, dependendo das técnicas e metodologias adoptadas e de considerações práticas.</p>
Risco de Detecção	<p>Risco do auditor não detectar uma distorção que exista numa asserção que possa ser material, quer individualmente quer enquanto agregada com outras distorções.</p> <p>Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção está numa relação inversa para a avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção.</p>	<p>O auditor identifica as asserções relativamente às quais existem risco de distorção material e concentra os procedimentos de auditoria nessas áreas. Ao desenhar e avaliar os resultados dos procedimentos adoptados, o auditor deve considerar a possibilidade de:</p> <ul style="list-style-type: none">• Seleccionar um procedimento de auditoria inapropriado;• Aplicação incorrecta de um dado procedimento de auditoria;• Interpretação inadequada dos resultados do trabalho realizado.

Tabela 40 - Componentes do Risco de Auditoria. Revisores e Auditores (Jan/Mar 2008, pág. 35)

Auditoria Interna e Criação de Valor: Estudo sobre a Região Autónoma dos Açores

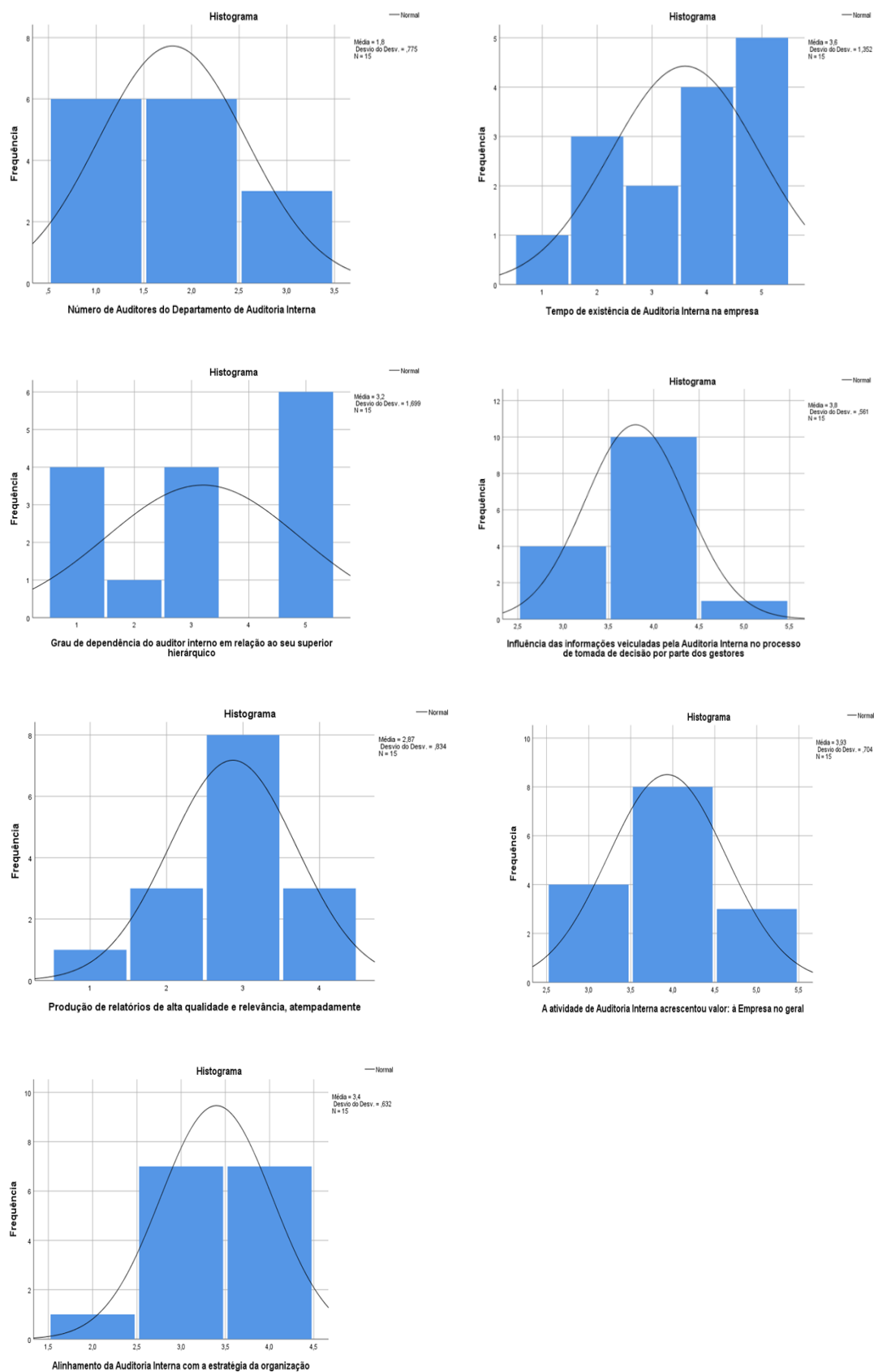


Gráfico 4 - Histograma das variáveis com curva da normalidade.